

Edizione di giovedì 3 Marzo 2022

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 28 febbraio
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

IVA

Triangolari nazionali: difficoltà interpretative vecchie e nuove
di Roberto Curcu

DIRITTO SOCIETARIO

Legittima la penale statutaria in caso di inadempimento del socio
di Fabio Landuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: rileva il luogo di sede di direzione effettiva
di Marco Bargagli

PENALE TRIBUTARIO

Indebita compensazione: commette il reato chi trasmette l'F24 senza verifiche
di Lucia Recchioni

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

La cessione dello studio professionale: alcuni spunti di natura fiscale
di Goffredo Giordano di MpO Partners

GIORNALISMO COSTRUTTIVO

Informarsi sui social media durante una crisi mondiale

di **Assunta Corbo - giornalista, autrice e Founder Constructive Network**

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 28 febbraio

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **72esima 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 alla **stampa dei registri contabili**, mentre nell’ambito della sessione **“caso operativo”** sono state analizzate le **disposizioni attuative del nuovo regime del patent box**.

Durante la sessione **“approfondimento”**, inoltre, si è parlato dei **modelli Intra1-bis**, mentre nel corso della rubrica dedicata alla **finanza agevolata** di **Golden Group** l’attenzione si è focalizzata sulle risorse del PNRR a favore della **riqualificazione delle strutture ricettive**.

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. NUOVO MASSIMALE “RAFFORZATO” ANCHE PER IL VISTO DI CONFORMITÀ?

2. NUOVE REGOLE SUI MASSIMALI: VALE LA DATA DI APPOSIZIONE O DI CESSIONE?

1. CCNL DA INDICARE NEL CONTRATTO ANCHE PER I GENERAL CONTRACTOR?

10

Semplificazioni in materia di stampa dei registri: da quando decorrono?

Il comma 7 quater (che consente di stampare i registri in occasione dei controlli) quando è entrato in vigore? Da quale anno trova applicazione?

F.P.

La citata disposizione è stata introdotta dall'articolo 19-octies, comma 6, D.L. 148/2017, ma è soltanto con l'articolo 12-octies D.L. 34/2019 che la sua applicazione è stata estesa alla "tenuta di qualsiasi registro contabile".

La modifica normativa da ultimo richiamata trova applicazione dal 30.06.2019 (data di entrata in vigore della legge di conversione) ma deve ritenersi che, non essendo espressamente individuata una decorrenza, sia esclusa la sanzionabilità anche di condotte antecedenti il 30.06.2019.

Sul punto merita infatti di essere ricordato che l'Agenzia delle entrate, in occasione di Telefisco 2018, ebbe modo di chiarire che poteva trovare applicazione il principio del *favor rei*, che impediva la sanzionabilità anche delle violazioni già contestate al momento dell'entrata in vigore della norma. Tale chiarimento, tuttavia, riguardava espressamente la precedente modifica dell'articolo in esame, ovvero quella introdotta dal D.L. 148/2017, avente esclusivamente ad oggetto i registri Iva degli acquisti e delle vendite.

9

Modifica opzione da vecchio a nuovo Patent Box

L'impresa che ha presentato istanza di accesso alla procedura di accordo preventivo del vecchio Patent Box, può optare per il nuovo regime e secondo quali modalità?

L.F.

L'articolo 6, comma 10, D.L. 146/2021, come modificato dalla L. 234/2021, dispone che i soggetti titolari di reddito d'impresa che abbiano esercitato l'opzione per il vecchio regime Patent Box ai sensi dell'articolo 1, commi da 37 a 45, della L. 190/2014, possano scegliere di aderire alla nuova disciplina in alternativa al regime opzionario, "*previa comunicazione da inviare secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate*".

Il punto 12 del provvedimento del Direttore delle Entrate n. 48243/2022 prevede, in tale fattispecie, la facoltà di esercizio dell'opzione per il nuovo Patent Box subordinatamente alla:

- predisposizione di una comunicazione contenente, con espresso riferimento all'istanza

precedentemente presentata, l'espressa e irrevocabile volontà di rinunciare alla prosecuzione del vecchio regime;

- trasmissione della comunicazione, tramite PEC o raccomandata A/R, all'ufficio delle Entrate presso il quale è pendente la procedura di accordo preventivo del previgente regime Patent Box.

Resta inteso che sono esclusi dalla facoltà di optare per il nuovo Patent Box i seguenti soggetti:

- coloro che, avendo presentato istanza di accesso alla procedura di cui all'articolo 31-ter D.P.R. 600/1973 ovvero istanza di rinnovo, abbiano già sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate a conclusione di tali procedure;
- coloro che abbiano aderito, in relazione alla previgente disciplina, al regime Patent Box semplificato di cui all'articolo 4 D.L. 34/2019.

8

Spedizioni a titolo non traslativo

Le spedizioni in un altro paese dell'unione europea a titolo non traslativo della proprietà (conto visione, conto prova, conto collaudo) devono essere indicati nella sezione V Intrastat-1 sexies, così come avviene per il call off stock?

O.U.

Il modello Intra-1 sexies ha la funzione di monitorare i beni in regime di call off stock.

Le ulteriori movimentazioni di merci a titolo non traslativo della proprietà, essendo cessioni i cui "effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna", si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e, in ogni caso, decorso un anno dalla consegna ai sensi dell'articolo 39 D.L. 331/1993).

La movimentazione a titolo non traslativo della proprietà dovrà essere annotata nei registri di cui all'articolo 50 D.L. 331/1993.

Il modello Intrastat (Intra-1bis) dovrà essere inviato nel momento in cui si dovesse realizzare il passaggio di proprietà o dovesse scadere l'anno.

7

Le modifiche normative segnano un ritorno al passato?

A questo punto il mercato della cessione dei crediti dovrebbe tornare alla normalità?

P.G.

Essendo il mercato secondario interamente rimasto nelle mani degli intermediari finanziari probabilmente muteranno le condizioni economiche previste, pur essendo oggi riconosciute tutte quelle garanzie ritenute indispensabili da parte del legislatore. L'auspicio, quindi, è che finalmente si possa uscire dalla situazione di stallo venutasi a creare, ma le condizioni potrebbero essere diverse da quelle del passato.

6

Mancata apposizione dell'imposta di bollo sui registri: come regolarizzare?

In ipotesi di stampa cartacea dei registri e mancata apposizione delle relative marche da bollo/F23 è possibile effettuare il ravv.to? Se sì come si conteggia e come assolve?

A.G.S.

Sì, è possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.

Considerando che, in questo caso, la sanzione è prevista dal 100% al 500% dell'imposta non versata, è possibile versare mediante ravvedimento la sanzione ridotta del 10% (1/10 del 100%) in caso di regolarizzazione entro 30 giorni, dell'11,11% (1/9 del 100%) entro 90 giorni o il 12,5% (1/8 del 100%) entro 1 anno, e così via.

Il codice tributo per versare l'imposta e gli interessi è il "458T" mentre per versare la sanzione può essere utilizzato il codice tributo "675T".

5

Entrata in vigore delle nuove disposizioni in materia di cessione dei bonus edilizi

Da quando decorre la necessità della polizza assicurativa "rafforzata" per i tecnici asseveratori?

B.I.

Eccezion fatta per alcune specifiche previsioni (come quelle in materia di applicazione dei

contratti collettivi), le norme del D.L. 13/2022 sono entrate in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (26.02.2022).

Si evidenzia, tuttavia, che già il D.M. 06.08.2022 prevedeva l'obbligo di copertura assicurativa per un importo almeno pari a quello di ciascun intervento oggetto di attestazione; tale previsione, però, era riferita esclusivamente agli interventi di efficientamento energetico, mentre oggi la nuova disposizione introdotta riguarda sia i suddetti interventi che quelli di miglioramento sismico.

#4

Spedizioni a titolo non traslativo

Se stampo il libro giornale solo al momento della verifica come pago l'imposta di bollo? modello F23 ?

C.S.

Con la risposta all'istanza di interpello n. 346/2021 è stato analizzato il caso di un contribuente che ha preferito effettuare una stampa periodica virtuale dei libri contabili (stampa su file "pdf") e versare l'imposta di bollo in base al numero delle pagine (generate al momento della stampa in "pdf"); la stampa potrà essere effettuata, poi, solo in occasione dei controlli.

In questo caso è stato chiarito che devono essere adottate le modalità previste dall'articolo 6 D.M. 17.06.2014, e, quindi, mediante modello di pagamento F24, con il codice tributo "2501".

3

Nuovo massimale "rafforzato" anche per il visto di conformità?

Il massimale 1:1 vale anche per i soggetti che appongono il visto di conformità?

M.T.

L'articolo 2 D.L. 13/2022 ha modificato l'articolo 119, comma 14, D.L. 34/2020 sostituendo le parole "*con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro*" con le seguenti: "*per ogni intervento comportante attestazioni o*

asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni”.

Nessuna modifica ha invece interessato le norme in materia di visto di conformità.

2

Nuove regole sui massimali: vale la data di apposizione o di cessione?

L'obbligo da parte degli asseveratori di munirsi di una singola assicurazione di massimale pari ai lavori asseverati vale per le comunicazioni di cessione inviate dopo il 25/02/22 o vale la data dell'asseverazione?

T.S.I.D.

La norma, in realtà, non fornisce dettagliate indicazioni, ma, in mancanza di chiarimenti ufficiali, dovrebbe ritenersi che le asseverazioni già rilasciate nel rispetto delle precedenti norme siano del tutto regolari, anche se la cessione del credito sia avvenuta dopo la data di entrata in vigore della disposizione.

1

Ccnl da indicare nel contratto anche per i general contractor?

Quindi anche i general contractor puri dovranno applicare il ccnl del settore edile pur non avendo operai ma solo personale amministrativo?

B.I.

Il nuovo articolo 4 D.L. 13/2022 espressamente prevede che per i lavori edili di importo superiore a 70.000 euro, le detrazioni edilizie possono essere riconosciute soltanto se “*nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori*”.

Considerato che la richiesta di applicazione dei contratti collettivi è prevista in capo ai datori di lavoro, e non in capo al contraente, potrebbe ritenersi che i general contractor saranno

tenuti ad indicare i soggetti cui saranno subappaltati i lavori, indicando il contratto collettivo applicato.

Si segnala, tuttavia, che ad oggi non sono stati ancora diffusi chiarimenti sul punto, ragion per cui si ritiene necessario, prudenzialmente, attendere risposte ufficiali.

D'altra parte, questa norma acquisterà efficacia decorsi novanta giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. 13/2022 (26.02.2022) e si applicherà soltanto ai lavori avviati successivamente a tale data.

Si ricorda, da ultimo, che, ai fini del rilascio del visto di conformità si rende necessario verificare anche che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

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



IVA

Triangolari nazionali: difficoltà interpretative vecchie e nuove

di Roberto Curcu

Master di specializzazione

TUTTO CASISTICHE IVA NAZIONALE ED ESTERO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Chi opera con l'estero si sarà confrontato sicuramente in più occasioni con le cosiddette “**triangolari nazionali**”, cioè operazioni nelle quali c’è un **soggetto italiano** (primo cedente o IT1) che **cede la merce ad altro soggetto italiano** (secondo cedente o IT2), il quale a sua volta **cede ad un cliente estero** (cessionario finale), e **la merce va direttamente dal primo cedente al cessionario finale**.

Qual è il regime Iva applicabile alla prima cessione e a quali condizioni?

Le **modifiche** recentemente introdotte dal cosiddetto *quick fixie* sulle **operazioni triangolari** cambiano qualcosa?

In questo articolo analizziamo la situazione che si prospetta quando la merce è **destinata ad uscire dal territorio doganale**, mentre in un prossimo contributo si analizzerà il caso di una operazione tutta comunitaria.

Per quanto riguarda la merce che è destinata ad uscire dal territorio doganale, l'[articolo 8, comma 1, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#) dispone che costituiscono **cessioni all'esportazione, non imponibili Iva**, “*le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari*”.

Quando la merce esce dal territorio doganale dell’Unione Europea, e la spedizione e il trasporto sono curati dal **cedente italiano** (in questo caso il primo cedente), **non ha alcuna importanza chi sia il cessionario finale** (potrebbe essere italiano o straniero, soggetto passivo o “privato”), né che cosa faccia questo soggetto con la merce una volta che la stessa è stata trasferita fuori dei confini doganali.

Qualora sia infatti accertato che IT2 **non è entrato nella disponibilità fisica e giuridica della merce** quando la stessa era ancora nel territorio italiano, è evidente che la cessione fatta da

IT1 è una **esportazione**, ed il regime fiscale di tale operazione non può essere messo in discussione da ciò che succede dopo che la merce è stata esportata.

Sul punto, chi scrive ritiene che, con riferimento alle operazioni di esportazione, non possa essere messo in discussione il **regime di non imponibilità**, ad esempio perché IT2 ha stipulato un contratto di leasing con il proprio cliente extracomunitario (come invece ha fatto la Cassazione con **sentenza n. 22172/2013**).

L'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 17/E/2009](#) si è pronunciata in senso negativo in un caso di cliente finale di San Marino, operazione che però si configura concettualmente differente.

L'opinione di chi scrive deriva dal fatto che la **non imponibilità di una cessione con trasporto o spedizione a cura o a nome del cedente fuori del territorio doganale comunitario** è disciplinata in maniera puntuale dalla stessa **Direttiva Iva**.

Condizione per la non imponibilità della cessione effettuata da IT1 nei confronti di IT2, è, quindi, che l'operazione sia inquadrabile come una **esportazione** secondo la lettera a) dell'articolo 8, e non secondo la lettera b) del medesimo articolo.

Solo la prima, infatti, gode del **regime di non imponibilità** indipendentemente dalla natura del cessionario (IT2 in questo caso), mentre la cessione da lettera b) è non imponibile alla condizione che il cessionario sia un soggetto "non residente" in Italia.

Una vendita fatta ad un italiano, con merce che esce dal territorio doganale, può quindi essere **non imponibile alla sola condizione che il trasporto o la spedizione siano a cura o a nome del primo cedente** (IT1).

Fino a che il trasporto è fatto con **mezzi propri delle controparti**, l'individuazione della qualificazione dell'operazione non dovrebbe creare problemi, essendo chiaro che l'operazione può qualificarsi come **esportazione non imponibile solo se il trasporto è effettuato da IT1**. Quando invece il trasporto è effettuato da un terzo (impresa di trasporto), per la norma il trasporto deve essere effettuato "**a nome**" del **primo cedente**.

Sul significato da attribuire alla locuzione "a nome" prevista dalla normativa nazionale, si è formata una giurisprudenza della Corte di Cassazione che **permetterebbe l'applicazione della non imponibilità** ogni qual volta l'operazione di cessione da IT1 ad IT2 sia stata voluta, fin dall'origine, come **cessione finalizzata al successivo invio dei beni al cessionario estero**, essendo ininfluente che il trasporto o la spedizione siano avvenuti a cura o a nome di IT1.

Tale impostazione sostanzialistica **non pare conforme al dato letterale della norma nazionale**, e nemmeno a quella comunitaria.

Volendo riprendere la distinzione tra i due tipi di esportazione, (lettere a) e b)), anche la norma

comunitaria, all'articolo 146, **distingue le cessioni con beni spediti o trasportati “dal venditore o per suo conto”, rispetto a quelle effettuate “da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo”.**

In sostanza, una vendita fatta ad un italiano, con trasporto fuori dall'Italia eseguito da quest'ultimo o spedizione effettuata per suo conto, **non potrebbe godere del regime** di esenzione (**non imponibilità**).

Tuttavia, è d'obbligo evidenziare che **anche a livello comunitario esistono differenti interpretazioni circa le modalità di individuazione del soggetto “per conto” del quale sia stato eseguito il trasporto.**

La **Corte di Giustizia** non ha dato indicazioni chiare, ma ha statuito che non è determinante capire chi sopporti i rischi durante il trasporto; per la **Commissione Europea**, pronunciatisi su un caso simile nel corso degli approfondimenti sul *quick fixie*, dovrebbe essere determinante **capire chi ha conferito l’incarico al trasportatore**.

L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, ha sempre adottato una **tesi formalistica**, precisando che il **contratto di trasporto deve essere stipulato da IT1** (ad esempio circolare 51/1995).

Gran parte della **dottrina** ha visto una apertura, che in realtà non c'è stata, nella [risoluzione 35/E/2010](#).

In tale pronunciamento l'Agenzia ha chiarito che **a suo avviso la cessione da IT1 ad IT2 può godere del regime di non imponibilità**, quando il contratto con il trasportatore è stipulato da IT2 su mandato ed in nome del primo cedente.

Di fatto l'Agenzia non ha mostrato alcuna apertura, posto che un contratto stipulato da IT2 in nome di IT1, dal punto di vista giuridico è comunque un contratto stipulato da IT1, il quale, quindi, risulta il soggetto che ha **commissionato al trasportatore l’effettuazione della prestazione**.

A tale riguardo, si verificano spesso situazioni nelle quali IT1 **non stipula, né direttamente, né per mandato con rappresentanza** conferito ad IT2, **alcun contratto di trasporto**, e non avrebbe senso che lo facesse, posto che nel contratto con IT2 è previsto che IT1 non sopporti né i costi del trasporto, né i relativi rischi.

Chi scrive ritiene che in queste situazioni (ad esempio vendite fatte con clausola EXW), sia **estremamente rischioso per IT1 emettere fatture con la non imponibilità Iva da articolo 8**.

Farlo vorrebbe dire confidare che l'Ufficio tributario disattenda le istruzioni fornitegli con la prassi per adeguarsi alla **giurisprudenza** della Cassazione, o essere disposti a sopportare i costi di una causa, nella speranza che nel frattempo la Cassazione non cambi idea...

D'altro canto, invece, chi scrive ritiene che **non sia importante che IT1 stipuli il contratto di trasporto fino al luogo designato dal destinatario finale**, essendo sufficiente che **il trasporto sia curato da o per conto di IT1 fino al primo luogo posto fuori dalla Ue**.

Ad esempio, nel passato è stato precisato che **in una operazione triangolare con vendita da IT1 ad IT2 con la clausola FOB (free on board, o merce caricata sulla nave)** sarebbe possibile applicare la **non imponibilità alla prima cessione, posto che, una volta che la merce è a bordo nave, ha già ricevuto lo status di merce estera**, e quindi si considera come fosse già stata esportata.

Concludiamo ricordando che la [Cassazione n. 34957/2021](#) ha statuito che, nel caso in cui la vendita da IT1 ad IT2 si configura correttamente come **esportazione**, il regime di non imponibilità deve essere applicato, altrimenti l'Iva esposta in fattura non sarebbe detraibile per IT2.

DIRITTO SOCIETARIO

Legittima la penale statutaria in caso di inadempimento del socio

di Fabio Landuzzi

Master di specializzazione

IL CONTROLLO DI GESTIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La Massima 198 pubblicata dal **Consiglio Notarile di Milano** si esprime in favore della legittima collocazione nello **statuto** di una società di **clausole** che prevedono l'applicazione di **sanzioni pecuniarie** a carico di soci che non adempiono a determinati **obblighi previsti dallo statuto** e che si sostanziano nel porre a carico del socio inadempiente il **pagamento di una somma** di denaro – perciò, un'obbligazione pecuniaria – oppure una **modifica dei diritti** riferiti alle partecipazioni possedute dallo stesso socio inadempiente (ad esempio, la conversione automatica in una categoria di azioni o di quote con diritti depotenziati, la **sospensione o limitazione del diritto di voto**, ecc.), o infine **altri obblighi** di diversa natura.

In altre parole, la Massima in commento **legittima la previsione delle c.d. "penali statutarie"**, la quale può anche combinarsi con l'attivazione delle più note e comuni clausole statutarie che prevedono il **riscatto delle partecipazioni**, o **l'esclusione del socio** inadempiente; l'agire combinato della penale statutaria con il riscatto o con l'esclusione del socio può trovare spazio ogni qualvolta l'importo della **liquidazione spettante al socio** per effetto di tali eventi è inferiore a quanto deriva dall'applicazione dei **criteri stabiliti dalla legge nel caso di recesso**.

In queste circostanze, sottolinea la Massima, può prevedersi una **compensazione del debito** del socio verso la società in relazione alla penale statutaria, con il credito che gli spetta in corrispondenza della **liquidazione della sua partecipazione**.

La legittimità delle penali statutarie viene giudicata **coerente con il sistema** regolato dagli [articoli 2344, comma 2, e 2466, comma 3, cod. civ.](#), in materia di penale di **carattere risarcitorio** riferita alla circostanza della società che, una volta dichiarato decaduto o escluso il socio moroso, è legittimata a trattenere le somme già riscosse, come pure con le disposizioni in materia di inadempimento dell'obbligo di eseguire le **prestazioni accessorie** ([articolo 2345 cod. civ.](#)) o le prestazioni di **apporto di opera o di servizi** connesse alla sottoscrizione di strumenti finanziari ([articolo 2346, comma 6, cod. civ.](#)).

Il Notariato milanese sottolinea come la **funzione della penale statutaria** possa essere sia

risarcitoria che **sanzionatoria**, e possa avere un **contenuto pecuniario**, o comportare in generale l'obbligo del socio inadempiente di eseguire una **prestazione di contenuto patrimoniale** o, come detto, possa avere una **natura** anche solo **esclusivamente sanzionatoria** laddove, ad esempio, si traduca nella variazione in **diminuzione dei diritti sociali** del medesimo socio.

Nell'ordinamento non si intravvedono elementi che possano ostare all'utilizzo della penale in presenza di ipotesi che realizzano un **inadempimento dei doveri statutari**; si tratta perciò di circostanze che si riferiscono a **comportamenti colposi o dolosi** del socio, al di fuori di situazioni riferite invece ad **un'impossibilità sopravvenuta e non colpevole** di adempiere.

La Massima ricorda poi alcune **situazioni concrete** in cui la dottrina e la prassi hanno già previsto l'attivazione delle penali statutarie; sono menzionate a titolo esemplificativo:

- la violazione di una clausola di *tag along*;
- la violazione di un **divieto di concorrenza** previsto dallo statuto;
- il caso del socio che, obbligato all'acquisto delle partecipazioni dell'altro socio, si rifiuti di adempiere.

La penale statutaria, come accennato, si può anche sostanziare in una **variazione dei diritti sociali**, come può essere il caso della **sospensione o limitazione dei diritti di voto**, la conversione automatica delle partecipazioni in un'altra categoria caratterizzata da un **depotenziamento dei diritti** del socio.

Quanto al suo **inserimento dello statuto** di società già esistenti, la Massima evidenzia che la penale statutaria può essere introdotta con **l'ordinaria maggioranza qualificata**, ma non potrà operare nei confronti del socio che si trovasse già in una situazione che potrebbe dare immediatamente luogo alla sua applicazione.

Ossia, si tratta dell'ipotesi del socio che sia **già inadempiente** rispetto all'obbligazione che attiverebbe la penale che si vuole introdurre, sicché l'eventuale introduzione della clausola sarebbe in tale caso **efficace solamente per gli inadempimenti successivi** a questo momento.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: rileva il luogo di sede di direzione effettiva

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con il termine “esterovestizione” si intende un fenomeno di **evasione fiscale internazionale** che realizza una dissociazione tra residenza reale (italiana) e residenza fittizia (estera) del soggetto passivo d’imposta (persona fisica o giuridica).

Quindi, in un’ottica di **pianificazione fiscale aggressiva**, l’obiettivo perseguito è quello di **usufruire di un regime fiscale più vantaggioso**.

In buona sostanza, la **sede legale dell’impresa** è formalmente localizzata all’estero mentre, di fatto, la stessa viene **gestita dall’Italia**, dove viene individuata la **sede di direzione effettiva** del soggetto economico non residente.

La prassi operativa definisce l’esterovestizione come la **fittizia localizzazione** della residenza in Paesi o territori diversi dall’Italia, al fine di **usufruire di un trattamento fiscale privilegiato rispetto a quello nazionale**.

L’**antigiuridicità del comportamento**, sotto il profilo fiscale, consiste proprio nel fatto che, **contrariamente a quanto formalmente dichiarato relativamente alla propria ubicazione**, il soggetto risiede nel territorio dello Stato, sottraendosi così agli adempimenti richiesti dalla legislazione del Paese di appartenenza.

Il problema dell’**esatta determinazione della residenza ai fini fiscali** assume connotati di particolare rilevanza con riferimento agli **enti societari**, attesa la **riscontrata diffusione di fenomeni di “esterovestizione”** e, cioè, di quelle particolari fattispecie per cui una entità, **pur avendo formalmente sede all'estero**, presenta **uno o più criteri legali di collegamento con l'ordinamento nazionale**, in virtù dei quali la residenza fiscale può risultare **radicata all'interno del territorio dello Stato** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III – parte V –

capitolo 11 “*Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievi internazionale*”, pag. 347 e ss.).

Anche la **giurisprudenza di legittimità**, nel corso degli anni, ha chiarito che per **esterovestizione** si intende la **fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero**, in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale, allo scopo di **sottrarsi al più gravoso regime nazionale**.

Tuttavia, affinché si realizzi una “**pratica abusiva**” disapprovata dall’ordinamento giuridico occorre ottenere, indebitamente, un **vantaggio fiscale** – come scopo essenziale dell’operazione – **la cui concessione sarebbe contraria all’obiettivo perseguito dalle norme**.

A livello domestico, [**l’articolo 73, comma 3, Tuir**](#) prevede che le **società, gli enti ed i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d’imposta (183 giorni)**, hanno **in alternativa la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato** ([**articolo 73, comma 3, Tuir**](#)).

Il legislatore ha anche introdotto una **presunzione legale relativa di esterovestizione**, *ex articolo 73, comma 5-bis, Tuir*, tenuto conto che la norma prevede che, **salvo prova contraria**, si considera **esistente nel territorio dello Stato la sede dell’amministrazione** di società ed enti, che **detengono partecipazioni di controllo**, ai sensi dell’[**articolo 2359, comma 1, cod. civ.**](#), in altre società ed enti se, **in alternativa**:

1. **sono controllati, anche indirettamente**, ai sensi dell’[**articolo 2359, comma 1, cod. civ.**](#), **da soggetti residenti nel territorio dello Stato;**
2. **sono amministrate da un consiglio di amministrazione**, o altro organo equivalente di gestione, **composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato**.

Di contro, ai sensi **dell’articolo 4, paragrafo 3 del modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**, nell’ipotesi in cui **una società sia considerata residente in due diversi Stati**, la **residenza fiscale della persona giuridica** sarà individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti** (denominato *mutual agreement*), che dovrà tenere conto del **luogo di direzione effettiva** (*place of effective management*), del **luogo di costituzione** (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*) e di **ogni altro fattore rilevante** (*any other relevant factors*).

Delineato, seppur brevemente, il contesto normativo di riferimento, si citano le argomentazioni di diritto espresse dalla Corte di cassazione nella recente **ordinanza n. 4463/2022** pubblicata in **data 11 febbraio 2022**, nella quale i giudici di Piazza Cavour hanno **accolto la tesi difensiva del contribuente** in seguito ad una verifica fiscale ove era stata contestata l’esterovestizione **di una società lussemburghese**.

A **parere degli Ermellini**, in tema di **imposte sui redditi** ricorre l’ipotesi di **esterovestizione allorché una società, la quale ha nel territorio dello Stato la sede dell’amministrazione**, da intendersi come **luogo in cui si svolge in concreto la direzione e gestione dell’attività di**

impresa e dal quale promanano le relative decisioni, localizzi la propria residenza fiscale all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa (cfr. *ex multis* Corte di Cassazione, sentenza n. 16697 del 21.06.2019).

I Supremi Giudici hanno citato il c.d. **“divieto di abuso del diritto”**, che si traduce in un **principio generale antielusivo** il quale **preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto**, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, **di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta**, in difetto di **ragioni economicamente apprezzabili** che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Successivamente, la suprema Corte ha pienamente **confermato le motivazioni espresse da parte del giudice di merito**, in base alle quali il giudice regionale **aveva escluso l'esterovestizione della società di diritto lussemburghese**, reputando **sporadiche e discontinue le prove documentali invocate dall'Amministrazione finanziaria a riscontro della condotta elusiva della società**.

PENALE TRIBUTARIO

Indebita compensazione: commette il reato chi trasmette l'F24 senza verifiche

di Lucia Recchioni

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la **sentenza n. 7296** depositata ieri, 2 marzo, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul **reato di indebita compensazione**, previsto dall'[articolo 10 quater D.Lgs. 74/2000](#), in forza del quale è punito con la **reclusione** da sei mesi a due anni chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in **compensazione, crediti non spettanti** per un **importo annuo superiore a 50.000 euro**; la sanzione è più **elevata** (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) nel caso in cui oggetto di compensazione siano invece **crediti inesistenti**, sempre per un **importo annuo superiore ai 50.000 euro**.

Diversi soggetti venivano indagati, a vario titolo, per il reato di cui all'[articolo 10 quater D.Lgs. 74/2000](#) e subivano conseguentemente gli effetti di un **decreto di sequestro preventivo**.

Tra questi **il legale rappresentante di una società di servizi**, che si era occupata esclusivamente della **trasmissione telematica dei modelli F24** contenenti i crediti, per conto di altri enti che avrebbero quindi beneficiato delle indebite compensazioni.

Ad avviso dell'indagato, quindi, **non poteva ritenersi configurato il dolo** (anche in forma eventuale) a fronte di una **condotta meramente materiale**, quale era stata, appunto, la **compilazione** e la **trasmissione telematica** dei modelli F24.

La **Corte di Cassazione**, investita della questione, ha però **rigettato il ricorso**.

Al di là degli aspetti processuali, trattandosi di deduzioni di puro merito non proponibili nell'ambito di un ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione, è interessante evidenziare come quest'ultima sia tornata a **confermare le motivazioni esposte dal Tribunale del riesame**.

Anche la **mera trasmissione di un modello F24**, ad avviso dei Giudici, può integrare **modalità di consumazione del reato**, in quanto i professionisti sono **portatori di specifiche e necessarie**

conoscenze tecniche che impongono loro di effettuare **controlli sulla documentazione che viene consegnata**, non potendo gli stessi limitarsi a riporre **fiducia** in quanto prodotto dal cliente.

Trattandosi, nello specifico, di una **struttura di notevoli dimensioni e con migliaia di clienti**, i professionisti deputati alla **compilazione** e alla **trasmissione** dei modelli F24 avrebbero potuto compiere le almeno **minimali verifiche sulla documentazione allegata** alle richieste provenienti dai clienti.

Alla luce di quanto esposto, dunque, anche la Corte di Cassazione ha ritenuto di poter **confermare** (seppur sempre nell'ambito della fase cautelare) il **dolo eventuale** in capo al **legale rappresentante della società di servizi**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

La cessione dello studio professionale: alcuni spunti di natura fiscale

di Goffredo Giordano 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.

Premessa

Lo studio professionale è costituito da una pluralità di rapporti giuridici che, al momento della sua cessione, devono essere trattati, da un punto di vista fiscale, tramite l'applicazione di differenti discipline.

Quali sono i principali oggetti di trasferimento di uno studio professionale?

Vediamone alcuni:

- il trasferimento a titolo oneroso del «Pacchetto Clienti»;
- la cessione a titolo oneroso del Marchio;
- la cessione a titolo oneroso dei cespiti;
- compensi previsti per l'obbligo del patto di non concorrenza.

I corrispettivi percepiti a seguito della cessione del “Pacchetto Clienti”

Ai fini delle imposte dirette il trasferimento della clientela professionale è disciplinato dal comma 1 quater dell'[articolo 54 del Tuir](#), il quale prevede espressamente che “*concorrono a formare il reddito (di lavoro autonomo) i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela...*”

Pertanto, i corrispettivi percepiti a seguito del trasferimento a titolo oneroso del c.d. «pacchetto clienti» genera interamente reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria così come previsto, appunto, dall'[articolo 54 del Tuir](#). Ne consegue, inoltre, che

all'incasso del corrispettivo (che nella totalità dei casi è rateizzato in un arco temporale che va dai 3 a 5 anni) il professionista deve emettere regolare parcella soggetta ad IVA, ritenuta d'acconto e cassa di previdenza.

Le operazioni di cessione dello studio professionale sono molto influenzate dall'[art. 54 del Tuir](#) in quanto il valore dello studio è molto legato al “pacchetto clienti”.

Un'ultima cosa da rilevare è il contenuto dell'articolo 17 lettera g-ter del Tuir relativo al regime della tassazione separata. Tale norma prevede l'opportunità da parte del professionista cedente di tassare i corrispettivi percepiti con il regime della tassazione separata se esistono due condizioni:

1. il corrispettivo deve essere percepito in un'unica soluzione;
2. il corrispettivo può essere percepito anche in più rate ma nello stesso periodo d'imposta (che per il professionista singolo coincide con l'anno solare).

Tale norma, però, non trova pressoché applicazione in quanto nella quasi totalità delle operazioni di cessione di studi professionali il pagamento del corrispettivo avviene in un arco temporale che va dai 3 ai 5 anni.

I corrispettivi percepiti a seguito della cessione del marchio

Il contratto di cessione dello studio professionale potrebbe prevedere che una parte del prezzo venga imputata alla cessione del marchio dello studio.

Per quanto concerne i corrispettivi percepiti a seguito della cessione del marchio (ma anche per tutti gli altri elementi immateriali come, ad esempio, il diritto di utilizzo di un software di proprietà del professionista), se essi sono riferibili all'attività professionale rientrano tra i redditi professionali ex [art. 54, comma 1-quater del Tuir](#).

Infatti, tale norma fa rientrare tra i redditi di lavoro autonomo anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione di elementi “immateriali” riferibili all’attività professionale.

La tassazione è subordinata a due precise condizioni:

1. il concedente è un professionista;
2. il marchio deve essere riferibile all'attività professionale svolta dal lavoratore autonomo.

Rientrano, inoltre, tra i redditi professionali anche i corrispettivi percepiti per la concessione in godimento del marchio (Cfr. [Risoluzione n. 255/E/2009](#))

La cessione a titolo oneroso dei cespiti

L'inquadramento ai fini fiscali dei corrispettivi percepiti a seguito della cessione dei cespiti è contenuto nell'[articolo 54, comma 1-bis del Tuir](#), il quale disciplina sia le modalità di calcolo sia della tassazione delle eventuali plusvalenze e minusvalenze emerse (si ricorda che da tale disciplina vengono esclusi gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione).

Per tutte e due le fattispecie le alienazioni di beni strumentali devono essere realizzate:

1. mediante cessione a titolo oneroso;
2. mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

Nel caso in cui i beni vengono destinati al consumo personale o familiare del professionista (o a finalità estranee alla professione) occorre determinare la plusvalenza/minusvalenza quale differenza tra il valore normale del bene (ai sensi dell'[articolo 9 del Tuir](#)) e il costo non ammortizzato.

Inoltre, se i beni strumentali oggetto di cessione non siano integralmente deducibili l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che le plusvalenze o minusvalenze rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato (Cfr [Risoluzione 310/2008](#))

Occorre rilevare, inoltre, che la disciplina fiscale delle plusvalenze e minusvalenze realizzate da parte di un lavoratore autonomo è stata più volte oggetto di modifiche normative ed interpretazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Continua a leggere qui:
<https://mpopartners.com/articoli/cessione-studio-professionale-spunti-natura-fiscale/>

GIORNALISMO COSTRUTTIVO

Informarsi sui social media durante una crisi mondiale

di Assunta Corbo - giornalista, autrice e Founder Constructive Network

L'invasione dell'Ucraina da parte della Russia è in ogni dove sui media. Una sua caratteristica è proprio l'**enorme quantità di informazioni** che vengono veicolate attraverso le piattaforme digitali. Una significativa quantità di dati circolano **in rete**: alcuni affidabili, altri pura disinformazione, altri ancora presentati senza contesto. **Non è semplice, in questo periodo storico, informarsi sui media.** E per questo si aprono tante riflessioni da parte dei professionisti di tutto il mondo.

Craig Timberg e Drew Harwell, giornalisti del Washington Post, hanno affermato che piattaforme come i *social network* ci permettono di seguire la guerra in modo **molto rapido** ma questo rende l'**informazione più vulnerabile**. La velocità e l'immediatezza di queste piattaforme "stanno creando una sorta di nebbia in cui informazione e disinformazione sono continuamente intrecciate l'una con l'altra, chiarendo e confondendo in misura quasi uguale". A questo effetto nebbia si aggiunge anche la facilità con cui la propaganda si inserisce nell'informazione.

Diventa, quindi, necessario stabilire quale possa essere il giusto approccio all'informazione sul conflitto in atto in questo momento:

- **Essere scettici.** In quanto utenti digitali siamo tutti potenziali complici della disinformazione sulla guerra come su qualunque altro argomento. Potremmo essere proprio noi a divulgare un contenuto di propaganda o una *fake news* semplicemente perché ci fidiamo e non prestiamo attenzione prima di condividerlo. Lo scetticismo, in questo momento, può essere di aiuto.
- **Verificare i profili.** La disinformazione viaggia soprattutto su profili nati per l'occasione. Prendiamoci, quindi, il tempo per verificare gli *account*: sono appena nati? Cosa stavano condividendo due settimane fa? Guardiamo le interazioni e la *community* che coinvolgono.
- **Attenzione alle immagini.** Christiaan Triebert, del New York Times, raccomanda di verificare le immagini su Google prima di condividerle o semplicemente di credere che siano reali. Soprattutto quando sono di forte impatto. Non è raro, purtroppo, che vengano riprese immagini di videogiochi, film o del passato e che vengano attualizzate con un testo.

Questa situazione, così come è accaduto per il Covid-19, ci sta insegnando molto su come l'**informazione sui media digitali sia complessa**. E noi tutti non possiamo più pensare di restare pubblico passivo. Potrebbe lasciarci un po' di amaro in bocca sapere di non potersi fidare

dell'informazione ma purtroppo questo è l'effetto dirompente dei social media. Oggi fanno informazione tutti: le persone comuni come i professionisti, chi vuole portare valore e chi intende divulgare idee meno costruttive. Ecco perché il miglior suggerimento che si possa dare è di verificare sempre da chi proviene l'informazione e prestare attenzione ai contenuti di quella persona. Perché ci sono anche coloro che sono professionisti seri ma che scelgono di dare opinioni anche su tematiche che non conoscono. Possono anche essere in perfetta buona fede ma noi abbiamo bisogno di comprendere cosa sta accadendo da un lato e di proteggerci dalla disinformazione dall'altro.

