

Edizione di venerdì 21 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

Le partecipazioni in società semplici rientrano nella disciplina delle società di comodo?
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

La normativa della prenotazione per beni costruiti in economia
di **Paolo Meneghetti**

IVA

Esportazioni di beni ed onere della prova di uscita
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

LAVORO E PREVIDENZA

Contributi minimi 2022 da versare alla CDC entro il 31 ottobre
di **Alessandro Bonuzzi**

CRISI D'IMPRESA

La legittimazione straordinaria del fallito
di **Luigi Ferrajoli**

CASI OPERATIVI

Le partecipazioni in società semplici rientrano nella disciplina delle società di comodo?

di **EVOLUTION**



Una società commerciale, come tale soggetta alla disciplina delle società di comodo, detiene una partecipazione in una società semplice.

È necessario considerarla ai fini della disciplina delle società di comodo?

È banale rilevare che la società semplice, in quanto non titolare di un reddito di impresa commerciale, non è soggetta alla disciplina delle società di comodo.

L'aspetto che qui interessa approfondire, tuttavia, attiene alla rilevanza di una partecipazione detenuta in una società semplice da parte di una società commerciale che è soggetta alla disciplina delle società di comodo.

Potremmo cercare di escluderla considerando le ipotesi di "Disapplicazione società non operative".



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

AGEVOLAZIONI

La normativa della prenotazione per beni costruiti in economia

di **Paolo Meneghetti**



Con la procedura di **“prenotazione” del bene strumentale** si ottiene il risultato di bloccare la misura dell’agevolazione fiscale a quella vigente al momento della stessa prenotazione, anche se il bene viene effettivamente **consegnato successivamente**.

Tale procedura è tanto più interessante in questi ultimi mesi del 2022, considerando che, allo stato attuale, **non sono previste agevolazioni per cespiti non 4.0 consegnati nel 2023**.

Inoltre, la procedura di “prenotazione” appare particolarmente delicata per i **beni costruiti in economia**, alla luce della modalità con cui tali beni generano il credito d’imposta.

Si può sostenere, infatti, che anche **non avendo ultimato il bene entro una certa scadenza (diciamo il 30 giugno 2023) comunque un credito d’imposta sarà fruibile**.

Ricordiamo che per i beni costruiti in economia il dato rilevante è **la quota di investimento sostenuta nel dato periodo d’imposta**, anche se la costruzione del bene è ultimata in periodi successivi non più agevolati, come ha sostenuto la [circolare 23/E/2016](#), par. 3.

Poi bisogna aggiungere che, in forza dell’[articolo 1, comma 1059, L. 178/2020](#) il credito d’imposta è fruibile a far data dal periodo d’imposta in cui il bene **entra in funzione**.

Allora, cercando di coordinare le due fonti citate possiamo dire che per il bene costruito in economia l’investimento si intende **realizzato per singoli step** (cioè i costi sostenuti nel dato periodo d’imposta), ma poi l’agevolazione, una volta quantificata come sopra, va sospesa, e **sarà fruibile solo a far data dal momento in cui, conclusa la fase di costruzione, il cespite entra in funzione**.

Tutto ciò va ulteriormente coordinato con la normativa della **“prenotazione”**, in base alla quale se per il bene si realizzano **tre condizioni** (pagamento **acconto 20%**, **accettazione dell’ordine** da parte del fornitore, **consegna** del bene entro 30 giugno anno successivo), l’agevolazione va

calcolata con le regole esistenti al momento della **prenotazione**.

Ma come si applica la normativa della **prenotazione** al bene costruito in economia per il quale non esiste un **fornitore**, inteso in modo univoco?

Anche questa domanda trova una risposta nella prassi della Agenzia delle Entrate che, con la [circolare 4/E/2017](#), **al par. 5.3** afferma che la prenotazione si realizza se nel dato periodo d'imposta sia realizzata una parte significativa dell'investimento (quindi costi sostenuti e risultanti da scheda di lavorazione) **per almeno il 20% del costo complessivo del bene**.

Allora proviamo ad immaginare cosa accade nell'ipotesi di un bene strumentale la cui **costruzione in economia** sia stata iniziata nel 2022, maturando **costi globali** (mano d'opera, materia prima, costi indiretti, ecc.) per euro 300.000 a fronte di un costo globale stimato di euro 1.000.000.

Aggiungiamo che entro il 30 giugno 2023 saranno maturati ulteriori costi per euro 400.000, oltre a costi per euro 100.000 sostenuti entro il 31.12.2023. I costi finali euro 200.000 saranno sostenuti nel 2024, momento nel quale il bene **entra in funzione**.

È fruibile l'agevolazione del credito d'imposta nella misura del 6%, e se sì, in quale misura?

In primo luogo va detto che la prenotazione del bene risulta correttamente eseguita poiché una quota superiore al 20% è stata maturata entro il 2022.

Vero è che il bene **non è stato ultimato entro il 30 giugno 2023**, ma tale elemento (che sarebbe ostativo alla intera agevolazione per i beni acquistati direttamente) non dovrebbe essere un blocco insuperabile per il bene costruito in economia, nel senso che l'investimento si intende realizzato per *step* di costi sostenuti, **quindi si ritiene corretto a tal fine considerare eseguito un investimento di euro 700.000** (300.000 euro entro il 31.12.2022 e 400.000 entro il 30 giugno 2023).

In altri termini è come se l'investimento fosse perfezionato, anche se solo per una parte di esso.

E il credito d'imposta da quando sarà **fruibile**?

Tornando al passaggio normativo di cui al citato comma 1059, si deve ritenere che a far data dal 2024 (momento di entrata in funzione del bene), il credito sarà fruibile per un ammontare di euro 42.000.

Il credito d'imposta sopra citato sarà spendibile in **compensazione** per l'intero importo nel 2024?

A tale domanda si ritiene vada data risposta negativa. Infatti il "beneficio nel beneficio", cioè

poter compensare in unica soluzione il credito d'imposta compete sì ai soli investimenti in beni strumentali non 4.0, ma limitatamente a quelli effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021. Al di fuori di tale arco temporale si deve tornare alla previsione generale secondo cui la compensazione deve essere spalmata in **tre quote annuali**.

Infine un punto particolarmente delicato risulta essere l'ipotesi in cui il costo a consuntivo **sia superiore a quello stimato tale per cui l'ammontare del costo maturato al 31.12 dell'anno di prenotazione sia inferiore al 20% del totale**.

Sul punto ricordiamo che, con specifico riferimento ai beni costruiti con contratto di appalto, l'Agenzia delle Entrate, a Telefisco 2019, aveva affermato che la quota di investimento per la quale si realizza la procedura di **prenotazione** è sempre commisurata al 20% , mentre un eventuale **costo eccedentario risulta o non più agevolabile** (se sostenuto in periodo d'imposta non più interessato dalla agevolazione) o **agevolabile con l'aliquota dell'anno successivo** (se nell'anno successivo è ancora vigente l'agevolazione).

Ma nel caso del bene costruito in economia si potrebbe sostenere che l'unico investimento agevolato è quello maturato al 30.06.2023 (e preceduto da prenotazione al 31.12.2022), quindi tornando al nostro esempio euro 700.000, il cui 20% è ben inferiore a euro 300.000 maturati al 31.12.2022.

Quindi, anche se a **consuntivo** il costo del bene totale fosse di euro 2.000.000, (importo per il quale il 20% sarebbe euro 400.000 superiore al costo maturato al 31.12.2022) si potrebbe sostenere la tesi interpretativa in base alla quale l'unico **investimento rilevante è quanto realizzato al 30.6.2023** per il quale valore di euro 700.000 la quota maturata al 31.12.2022 è ben oltre il 20%.

Questa ultima lettura, tuttavia, potrebbe **non essere condivisa dalla Agenzia delle Entrate**, per cui una certa cautela nell'applicarla va certamente suggerita.

IVA

Esportazioni di beni ed onere della prova di uscita

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Come noto le **esportazioni di beni**, ai fini Iva, trovano la propria disciplina nell'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#). In particolare, costituiscono **cessioni all'esportazione non imponibili**:

1. le **cessioni**, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione **di 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 di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni (comma 1, lettera a);
2. le **cessioni** con trasporto o spedizione **fuori del territorio della Comunità economica europea** entro novanta giorni dalla consegna, **a cura del cessionario non residente o per suo conto** (comma 1, lettera b).

In ottica di **tracciato xml della fatturazione elettronica**, tali operazioni, **se oggetto di comunicazione volontaria**, richiedono l'esposizione della **natura operazione N3.1**.

Sul punto si ricorda che, in base all'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), vanno comunicate allo Sdl le operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, **salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale**.

L'esistenza di una bolletta doganale esclude quindi che vi sia un ulteriore obbligo di assolvere alla trasmissione dei dati. Ciò anche **al fine di evitare duplicazioni delle informazioni trasmesse e poi messe a disposizione dei contribuenti** (come previsto, ad esempio, dall'[articolo 4 D.Lgs. 127/2015](#)); al rischio di duplicazione si sottopone chi invia nuovamente i dati, nonostante la **non obbligatorietà della trasmissione degli stessi** ([circolare 26/E/2022](#)).

L'**emissione di una fattura non imponibile Iva ai sensi dell'articolo 8**, comma 1, lettera a) oppure b) comporta, **in capo al cedente nazionale**, l'onere di **reperire idonea documentazione**

probatoria dell'avvenuta esportazione: a tal fine, occorre possedere una copia della bolletta doganale di export per effettuare la **verifica del codice MRN** (*Movement Reference Number*), riscontrando la **regolare uscita della merce dal territorio comunitario**. Il controllo della notifica di esportazione può essere effettuato dal sito dell'Agenzia delle dogane, interrogando il sistema informativo nazionale delle dogane A.I.D.A. in tempo reale (solo **in presenza di MRN rilasciati da uffici doganali italiani**).

L'assenza della **documentazione doganale relativa ad ogni singola esportazione non può essere giustificata dalla mancata collaborazione del trasportatore** – magari incaricato dal cessionario extra comunitario – **né tantomeno sostituita integralmente da mezzi probatori alternativi di origine privata**, quali le fatture o la documentazione bancaria attestante il pagamento.

A tal fine, infatti, la normativa doganale **richiede mezzi di prova certi ed incontrovertibili** come, ad esempio, le **attestazioni di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione** dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana (ai sensi dell'[articolo 346 D.P.R. 43/1973](#)), o la **vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura**, o anche i **documenti internazionali di trasporto** e gli altri documenti previsti dall'Amministrazione finanziaria; **purché risulti la documentazione comprovante l'uscita della merce dal territorio doganale dell'Ue**, o quella delle **autorità pubbliche dello Stato estero importatore** (sentenza della Corte di Cassazione n. 11112/2022).

Recentemente la CTR Friuli Venezia Giulia ([sentenza n. 155/2022](#)) è tornata sull'argomento, in merito ad un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ed impugnato dal contribuente, avente ad oggetto il **recupero dell'iva su alcune operazioni di esportazione, sprovviste di idonea documentazione probatoria**.

Perso il primo grado di giudizio, la società proponeva appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale, ritenendo l'addebito di **natura meramente formale**, il cui rilievo è stato causato dalla **mancata restituzione delle bollette doganali da parte del trasportatore**.

La difesa dell'appellante, pertanto, si è spesa in un'attività documentale volta a **dimostrare l'effettività delle esportazioni** (esistenza dei bonifici, fatture e corrispondenza con i clienti) e la sua **non colpevolezza circa l'assenza di tali documenti**, da **ricondere alla ditta che all'epoca curò i trasporti nonché all'Ufficio doganale**, che non sarebbe stato in grado di reperire traccia degli sdoganamenti.

La CTR friulana **conferma la fondatezza dell'accertamento erariale**, ricordando che **l'assenza della documentazione probatoria** in argomento **non può essere addebitata agli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria né a terzi**, poiché è **onere del contribuente attivarsi tempestivamente e diligentemente per acquisire le prove del caso, anche promuovendo presso i competenti Uffici doganali la relativa procedura** (cfr. Corte di Cassazione, Sez. 5, sentenza n. 958/2015); si ricorda, infatti, che la procedura di richiesta di informazioni (*follow-up*) è attivabile su iniziativa degli uffici di esportazione oppure dal soggetto che ha presentato la

dichiarazione di esportazione (esportatore o dichiarante).

LAVORO E PREVIDENZA

Contributi minimi 2022 da versare alla CDC entro il 31 ottobre

di **Alessandro Bonuzzi**



Il prossimo **31 ottobre** scade il termine per versare la **seconda rata** del **contributo soggettivo e integrativo**, nonché la **rata unica** del contributo di **maternità**, dovuta dagli iscritti alla **Cassa di previdenza dei dottori commercialisti**.

Si ricorda, infatti, che i **contributi minimi** alla Cassa di previdenza dei dottori commercialisti vanno versati utilizzando, alternativamente, il **servizio PCM** o i **bollettini MAV** disponibili nella sezione “documenti” dei servizi *online*, entro le seguenti **scadenze**:

- **31 maggio**, per la rata unica o la prima rata del contributo **soggettivo e integrativo**;
- **31 ottobre**, per la seconda rata del contributo **soggettivo e integrativo**, nonché per la rata unica del contributo di **maternità**.

Entro il **1° dicembre**, invece, devono essere comunicati tramite il servizio PCE i **dati reddituali**, con contestuale opzione per la **modalità di versamento** delle eventuali eccedenze contributive sia soggettive che per quanto riguarda il contributo integrativo. Il pagamento può essere eseguito:

- in **rata unica** oppure in **2, 3 o 4 rate** (per importi complessivi pari o superiori a 1.000 euro);
- utilizzando il **MAV** oppure mediante il servizio elettronico di incasso preautorizzato (**SDD**).

Le **scadenze** di pagamento delle eccedenze contributive sono:

- il **20 dicembre**, per la **rata unica** oppure, in caso di rateizzazione, per la **prima rata**;
- il **31 marzo**, per la **seconda** rata;
- il **30 giugno**, per la **terza** rata;
- il **30 settembre**, per la **quarta**

Per poter fare **valutazioni corrette** sul proprio **destino pensionistico**, è doveroso essere **consapevoli** del fatto che la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti riconosce sul montante contributivo un **maggiore contributo rispetto a quello versato**, con un sistema di **premialità** che cresce al crescere dell'**aliquota di contribuzione soggettiva** scelta (aliquota che può arrivare fino al **100%** del reddito).

In particolare, agli **iscritti dal 2004 in poi**, la Cassa riconosce ai fini pensionistici una contribuzione superiore a quella versata:

- in misura pari a un **+4%** per chi decide di versare almeno il **17%**. Quindi, chi opta per l'aliquota del **17%** beneficia di un accredito complessivo del **21%**, chi opta per l'aliquota del **18%** beneficia di un accredito complessivo del **22%**, chi opta per l'aliquota del **19%** beneficia di un accredito complessivo del **23%** e così via a salire;
- in misura pari a un **+3,8%** per chi decide di versare il **16%**;
- in misura pari a un **+3,6%** per chi decide di versare il **15%**;
- in misura pari a un **+3,4%** per chi decide di versare almeno il **14%**;
- in misura pari a un **+3,2%** per chi decide di versare almeno il **13%**;
- in misura pari a un **+3%** in corrispondenza dell'aliquota minima del **12%**.

È evidente che la decisione sul **quantum del contributo soggettivo** da versare alla Cassa dipende anche dalla specifica "**capienza**" **reddituale** dell'iscritto. Infatti, ad esempio, all'iscritto che avrà un **reddito imponibile 2022** elevato converrà, laddove nelle sue possibilità, opzionare un'aliquota di contribuzione soggettiva che gli consenta di **minimizzare il carico fiscale**, magari di importo tale da riuscire ad evitare di versare l'**acconto Irpef** per il 2023, contribuendo a determinare un "**rigo differenza**" negativo.

Va poi evidenziato che, sempre al fine di incrementare l'**adeguatezza** delle pensioni calcolate con il **metodo contributivo, dal 2013 al 2032** la Cassa di previdenza dei dottori commercialisti riconosce altresì sui montanti contributivi una percentuale:

- pari al **25% sino al 2022** e
- pari al **37,5% dal 2023**,

del **contributo integrativo dovuto e versato** dall'iscritto.

Quest'ultima premialità, così come la premialità relativa al **contributo soggettivo**, è applicata in **misura intera** per gli **iscritti dal 2004** in avanti e **proporzionalmente ridotta** per chi è **iscritto in data antecedente**.

Infine, è il caso di ricordare che:

- i **dottori commercialisti** che si **iscrivono** per la prima volta alla Cassa con una decorrenza tra il **2018** e il **2026** **non sono obbligati al versamento del contributo soggettivo minimo per i primi 5 anni di iscrizione**. Il contributo soggettivo, pertanto, è

(almeno) pari al 12% del reddito. È data comunque la possibilità di versare un contributo soggettivo pari a quello minimo, anche qualora l'applicazione dell'aliquota massima del 100% al reddito determini un contributo soggettivo inferiore a quello minimo, al fine di consentire, fin da subito, la costruzione di un maggior montante contributivo;

- i **dottori commercialisti** che, al momento dell'iscrizione, hanno **meno di 35 anni** non devono versare per i **primi 5 anni** di iscrizione nemmeno la **contribuzione integrativa minima**.

CRISI D'IMPRESA

La legittimazione straordinaria del fallito

di **Luigi Ferrajoli**



Argomento di particolare interesse riveste, in ambito fallimentare, la **legittimazione straordinaria** dell'imprenditore dichiarato fallito, in costanza della procedura concorsuale liquidatoria, ad adire la tutela giudiziaria in relazione a **rapporti patrimoniali** che facevano capo al medesimo.

A tale proposito si ravvisa preliminarmente che la **dichiarazione di fallimento** ha, tra i suoi effetti, quello di privare il fallito della legittimazione ad agire o resistere in giudizio.

Questo principio è sancito dall'[articolo 43, comma 1, L.F.](#) secondo il quale *"nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore"*.

La ragione per cui **il fallito** non può domandare in prima persona l'adempimento delle obbligazioni di cui sia creditore né essere convenuto per quelle in cui risulta debitore, risiede nel fatto che l'esito di questi **giudizi incide sul patrimonio dello stesso**, e quindi influisce sulla formazione dell'attivo e sulla soddisfazione dei creditori ammessi al concorso.

La dichiarazione di fallimento, pur non sottraendo al fallito la titolarità dei rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, **comporta la perdita della capacità di stare in giudizio** nelle relative controversie, spettando la legittimazione processuale esclusivamente al **curatore**, ai sensi dell'articolo 43 citato.

A questa regola fanno **eccezione** soltanto l'ipotesi in cui il fallito agisca per la tutela di diritti **strettamente personali** e quella in cui, pur trattandosi di rapporti patrimoniali, l'amministrazione fallimentare sia **rimasta inerte**, manifestando indifferenza nei confronti del giudizio (Corte di Cassazione, n. 31843/2019).

Secondo l'orientamento giurisprudenziale prevalente, la **perdita della capacità** di stare in giudizio del **fallito**, a seguito della dichiarazione di fallimento, non è assoluta, **ma relativa** alla

massa dei creditori, alla quale soltanto è consentito eccepirla, con la conseguenza che, se il curatore rimane inerte e il fallito agisce per proprio conto, la controparte non è legittimata a proporre l'eccezione, né il giudice può rilevare d'ufficio il difetto di capacità, e il processo continua validamente tra le parti originarie, tra le quali soltanto avrà efficacia la sentenza finale.

Questa soluzione è coerente con la eterogeneità dell'interesse ad agire del debitore rispetto all'**interesse della massa dei creditori**, in quanto l'interesse del primo soccombe solo se entra in conflitto con quello della massa dei creditori (Corte di Cassazione, n. 17240/2022).

Senonché tale situazione non può certo considerarsi verificata ove **il fallimento** sia stato parte della controversia e il suo **potere di impugnazione** sia stato oggetto di specifico esame e di determinazione in sede fallimentare.

In tal caso non è concepibile che il fallito conservi per lo stesso rapporto la legittimazione processuale ad impugnare, dato che il curatore sta in giudizio sia per la massa dei creditori che per il fallito, e il suo comportamento processuale vincola l'una e l'altro.

Il **difetto di legittimazione** diviene, in questo caso, **assoluto** e può essere anche rilevato d'ufficio dal giudice (Corte di Cassazione, n. 31313/2018).

In questo contesto è tuttavia affiorato un diverso orientamento di legittimità che ha conferito **rilevanza all'inerzia** o al disinteresse degli organi fallimentari in ordine a quei rapporti.

Ai fini del riconoscimento di tale legittimazione, avente carattere straordinario o suppletivo, non è tuttavia sufficiente che la **curatela** si sia astenuta da iniziative processuali, quali la proposizione della domanda o l'impugnazione di sentenze che abbiano determinato la soccombenza del fallito, occorrendo invece che essa si sia totalmente disinteressata della vicenda processuale, rimettendone esplicitamente o implicitamente la gestione al fallito, con la conseguenza che la **legittimazione** di quest'ultimo **dev'essere esclusa ove l'inerzia** degli organi fallimentari costituisca invece il risultato di una valutazione negativa in ordine alla convenienza della controversia (Corte di Cassazione, n. 36894/2021).

Su questo argomento, la Corte di Cassazione, con la recente **ordinanza n. 25373/2022**, ha rimesso al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, la questione della legittimazione del fallito a ricorrere, in caso di inerzia del curatore, **contro atti impositivi in costanza** di procedura e attinenti a crediti concorsuali.

Nello specifico, la questione riguarda sia il presupposto della **legittimazione straordinaria del contribuente insolvente** (se rilevi la mera inerzia del curatore, intesa come omesso ricorso alla tutela giurisdizionale, ovvero se occorra accertare se l'inerzia sia o meno frutto di una valutazione ponderata da parte degli organi della procedura concorsuale), sia gli **effetti di tale soluzione** sulla natura (relativa o assoluta) dell'eccezione di difetto di legittimazione e sulle difese, al riguardo, del contribuente.