



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 14 Novembre 2022

CASI CONTROVERSI, CASI OPERATIVI

Beneficiario del trust: spetta l'agevolazione prima casa?

di **EVOLUTION**

CASI CONTROVERSI, CASI OPERATIVI

Beneficiario del trust: spetta l'agevolazione prima casa?

di **EVOLUTION**

IMPOSTE INDIRETTE

Affitto dell'azienda individuale: imposta di registro

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî**

IVA

La triangolare nazionale verso altro Stato membro: le cautele per IT1 e per IT2

di **Francesco Zuech**

PATRIMONIO E TRUST

Le CCIAA iniziano a fornire le prime indicazioni per le comunicazioni al registro dei Titolari Effettivi

di **Ennio Vial**

RISCOSSIONE

La notifica della cartella al coobbligato impedisce la decadenza

di **Luigi Ferrajoli**

Beneficiario del trust: spetta l'agevolazione prima casa?

di **EVOLUTION**



È possibile, per un beneficiario di trust, usufruire dell'agevolazione prima casa in relazione a un bene immobile attribuitogli dal trustee?

Il caso prospettato è quello della assegnazione di un immobile dal trust al beneficiario. Come noto, in base al nuovo orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 34/E/2022, questo passaggio rappresenta, di norma, un profilo arricchitorio nei confronti del beneficiario, per cui si configura il presupposto impositivo sia per l'imposta di donazione sia per le imposte ipotecarie e catastali. In particolare, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura del 3%.

L'imposta di donazione, invece, viene calcolata con le franchigie e le aliquote che tengono conto dei rapporti tra il disponente e il beneficiario del fondo.



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

Beneficiario del trust: spetta l'agevolazione prima casa?

di EVOLUTION



È possibile, per un beneficiario di trust, usufruire dell'agevolazione prima casa in relazione a un bene immobile attribuitogli dal trustee?

Il caso prospettato è quello della assegnazione di un immobile dal trust al beneficiario. Come noto, in base al nuovo orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 34/E/2022, questo passaggio rappresenta, di norma, un profilo arricchitorio nei confronti del beneficiario, per cui si configura il presupposto impositivo sia per l'imposta di donazione sia per le imposte ipotecarie e catastali. In particolare, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura del 3%.

L'imposta di donazione, invece, viene calcolata con le franchigie e le aliquote che tengono conto dei rapporti tra il disponente e il beneficiario del fondo.



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

IMPOSTE INDIRETTE

Affitto dell'azienda individuale: imposta di registro

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî



L'affitto da parte dell'imprenditore individuale dell'unica azienda posseduta comporta la **perdita, sia pure temporanea, dello status di soggetto passivo Iva in capo al locatore.**

Come precisato dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria (circolare 72/14552 del 04.11.1986), **la perdita della qualifica di imprenditore non è definitiva** ma è limitata alla durata del contratto di affitto d'azienda, al termine del quale in capo al locatore torna a realizzarsi il presupposto soggettivo.

Per tali motivi, il locatore, ai soli fini anagrafici, **conserva il numero di partita Iva** (che in qualche modo è "congelata"), pur restando **esonerato da tutti gli adempimenti previsti ai fini di tale imposta** (emissione e registrazione delle fatture, liquidazione dell'imposta, dichiarazione annuale, ecc.), e **non deve presentare alcuna dichiarazione di cessazione dell'attività**, bensì una mera variazione della stessa.

Operativamente, i canoni riscossi non devono essere documentati da alcuna fattura, essendo sufficiente un documento di quietanza del pagamento ovvero una ricevuta.

L'atto di affitto dell'azienda, invece, subisce l'**imposta di registro** nelle seguenti misure:

- se nel contratto si distingue la parte di canone relativa al bene immobile rispetto a quella prevista per la componente mobiliare, si applica l'aliquota del 2% sul canone riferito all'immobile e del 3% sulla restante parte;
- se nel contratto viene previsto un solo canone per l'intera azienda (componente mobiliare ed immobiliare), si rende applicabile l'aliquota del 3% sull'intero canone.

L'impostazione descritta deriva dal contenuto dell'[articolo 23, comma 1, D.P.R. 131/1986](#), secondo cui laddove un **atto contenga disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote differenti** (come accade nella locazione dell'azienda che contiene un bene immobile), è necessario distinguere le due seguenti ipotesi:

- **in assenza di indicazione di singoli corrispettivi pattuiti per i diversi beni**, l'atto è soggetto all'aliquota più elevata prevista per i diversi beni oggetto del contratto;
- **in presenza di indicazione di singoli corrispettivi pattuiti per i diversi beni** (componente immobiliare e mobiliare), si rendono applicabili le diverse aliquote operanti per i singoli beni.

Può altresì accadere che **l'imprenditore individuale eserciti più aziende** (ad esempio in diversi settori merceologici), ovvero l'azienda sia suddivisibile in più rami, che vengono concessi in locazione in tempi diversi (ad esempio a distanza di qualche mese o anno).

In tali casi, la concessione in affitto della prima azienda (o del ramo) è stata assoggettata ad Iva poiché il concedente continua ad assumere la qualifica di imprenditore per la presenza dell'altra azienda o del ramo non locato, con conseguente **applicazione dell'Iva sui singoli canoni**.

All'atto della **concessione in affitto della seconda azienda esercitata** (o dell'altro ramo), il relativo atto va certamente **assoggettato ad imposta di registro**, poiché tale operazione fa **venir meno il requisito soggettivo in capo al locatore, ed i canoni percepiti sono esclusi da Iva**.

Tuttavia, qualche dubbio rimane in relazione ai **canoni percepiti in relazione all'azienda già affittata in precedenza**, che come detto hanno sempre scontato l'Iva, sui quali si deve verificare se sia possibile (o necessario) continuare ad applicare tale imposta o debbano essere esclusi da Iva per carenza del presupposto soggettivo.

La questione, che **non trova una soluzione né normativa né di prassi**, potrebbe essere risolta nel senso di **continuare ad applicare l'Iva in relazione ai canoni riferiti alla prima azienda affittata**, richiamando il contenuto della [circolare 154/E/1995](#), secondo cui **laddove nel periodo di concessione in affitto dell'azienda si pongano in essere delle alienazioni di beni, si rende dovuta l'Iva e tutti gli adempimenti connessi** (emissione della fattura, registrazione, liquidazione, ecc.).

In altre parole, pur restando la partita Iva sospesa per tutta la durata del contratto (a seguito dell'affitto della seconda azienda), **dovrebbero restare fermi gli obblighi Iva connessi alla prima azienda locata**.

La triangolare nazionale verso altro Stato membro: le cautele per IT1 e per IT2

di Francesco Zuech



Su EcNews del 18.10.2022 (si veda il contributo "[Cessioni a catena B2B: il punto sull'attualità dell'articolo 58](#)") abbiamo analizzato il perché, nonostante la nuova disciplina delle cessioni intracomunitarie a catena (articolo 36-bis Direttiva; [articolo 41-ter D.L. 331/1993](#)), non vi dovrebbero essere motivi per dubitare della validità della disciplina triangolare nazionale contenuta nell'[articolo 58 D.L. 331/1993](#).

In quest'altro approfondimento analizziamo tuttavia le **cautele** che è opportuno che gli operatori pongano in essere per **ridurre il rischio di possibili "riqualificazioni"** con Iva del rapporto interno.

Affronteremo l'analisi con riguardo al citato [articolo 58](#) (triangolare IT1-IT2-UEx) con **destinazione comunitaria**, ma va da sé che (aspetti della prova doganale a parte) le considerazioni sono sostanzialmente **analoghe** per la **triangolare con destinazione extra UE** di cui all'[articolo 8 co.1/a del D.P.R. 633/1972](#).

Beneficio sempre escluso se il trasporto lo cura il cliente finale

Innanzitutto occorre ricordare che nel triangolo IT1-IT2-UEx il beneficio della non imponibilità che l'articolo 58 estende al rapporto interno (IT1-IT2) è **sempre escluso** se il trasporto verso altro Stato membro **lo cura il cliente destinatario finale** (UEx) o un terzo per suo conto (cfr. circolare 13/E/1994 § B16.1 e § B16.3); rimane invece valida la non imponibilità ai sensi dell'articolo 41 per il rapporto IT2-UEx, ferme restando ovviamente tutte le altre condizioni previste dalla norma compreso (con il diverso grado di difficoltà) l'onere della prova del trasporto in altro Stato membro ([articolo 45-bis](#) Regolamento n. 2011/282/UE; [circolare AdE 12/E/2020](#), [risposta 117/E/2020](#) e [141/E/2021](#)).

Cessione nazionale in vista di trasporto all'estero, tramite vettore

Secondo l'impostazione classica della triangolare nazionale il trasporto va "curato" dal primo fornitore (IT1) su incarico del promotore ([articolo 58](#) e circolare 13/E *cit.*).

Con [risoluzione 35/E/2010](#) (ribadita nella [circolare 43/E/2010](#) § 5) l'Agenzia delle entrate ha tuttavia riconosciuto (anche a parziale rettifica delle precedenti risoluzioni 115/2001 e 51/1995) che la **non imponibilità** Iva prevista per la cessione interna si applica anche se **il contratto di trasporto o di spedizione viene stipulato dal cessionario italiano** (IT2), "**su mandato ed in nome del cedente**" (che letteralmente significherebbe che il trasportatore emette comunque fattura su IT1, *nda*).

In questo caso, dice l'Agenzia, il cessionario (IT2) agirebbe come **mero intermediario del cedente** (IT1) senza mai avere la disponibilità (fisica) del bene, nel pieno rispetto della *ratio* delle disposizioni in materia.

Ratio che sarebbe quella di evitare che una **cessione (meramente) interna** possa fraudolentemente beneficiare della non imponibilità; evenienza che "**si realizzerebbe qualora i beni transitassero materialmente dal cedente («A») al cessionario («B») in quanto quest'ultimo ne acquisirebbe la disponibilità**" (prassi, *cit.*).

Per il beneficio dell'articolo 58 va evitato quindi che IT2 acquisisca "*la materiale disponibilità*" dei beni (si confronti sul punto anche la [Cassazione n. 34957 del 17.11.2021](#)) ovvero curi con mezzi propri il trasporto. Salvo eventuali nuove interpretazioni maggiormente distensive non è il caso, quindi, di farsi lusingare dal fatto che il nuovo articolo 36-bis § 3 della Direttiva ([articolo 41-ter D.L. 331/1993](#)) contempra per le cessioni a catena anche l'espressa ipotesi del trasporto diretto (cioè senza vettore terzo) da parte del soggetto intermedio (il promotore); se, difficoltà probatoria a parte, detta norma conferma la (teorica) praticabilità (per IT2) nell'applicazione dell'articolo 41, tutt'altro che pacifico è – a giudizio di chi scrive – che la novella possa trascinare effetti analoghi anche per il trattamento del rapporto interno (IT1, IT2) governato, invece, dall'[articolo 58](#).

Come risulta da ormai consolidata giurisprudenza (fra le altre Cassazione n.14405/2014, n. 606/2018 e n. 1826/2019) IT2 può invece incaricare direttamente il trasportatore (o spedizioniere), farsi intestare la fattura e pagarla poiché "**non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo**" a condizione che (oltre alla prova del citato trasporto/spedizione ovviamente) vi sia anche la **prova** "*che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti* (cioè da IT1 e IT2, *nda*), come **cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero**".

La doppia cessione B2B

Sempre ai fini del beneficio nel rapporto fra IT1 e IT2 altra condizione da non dimenticare (mai) riguarda il fatto che, secondo quanto precisato dalla Cassazione n. 22172/2013, **non ci può essere articolo 58 se non c'è l'[articolo 41 comma 1/a](#)** ovvero se quella fra il promotore (IT2) e il cliente estero (UEX) non rappresenta una cessione con effetto traslativo (vendita).

Nel **contesto intraunionale**, inoltre, è necessario che anche la seconda cessione (IT2-UEX) sia effettivamente intracomunitaria ovvero avvenga verso altro operatore (B2B) iscritto al VIES e sia presentato l'elenco Intrastat (nuovo comma 2-ter dell'articolo 41); verso destinatario privato (B2C) la cessione intraunionale effettuata da IT2 assumerebbe, infatti, altre impostazioni quali quella della cessione imponibile in Italia, se il fornitore non ha superato la soglia dei 10.000 euro, ovvero delle vendite a distanza con assolvimento dell'Iva nel paese di arrivo, se sopra soglia (articolo 38-bis e [articolo 41 comma 1/b D.L. 331/1993](#)).

Le cautele per IT1 se vende franco partenza (trasporto all'estero curato da IT2)

Tutto ciò premesso è opportuno pertanto che IT1, quando non cura esso medesimo il trasporto all'estero e il promotore gli chiede il beneficio della triangolazione ai sensi dell'articolo 58, si faccia quindi preliminarmente precisare le seguenti cose (ferma restando ovviamente l'acquisizione della prova del successivo trasporto):

1. che **IT2 sta realizzando verso il proprio cliente comunitario una cessione intracomunitaria B2B con effetto traslativo immediato** (questa precisazione può essere peraltro opportuna anche nel caso in cui sia IT1 stesso ad occuparsi del trasporto);
2. che quella fra IT2 e il proprio cliente è una **cessione con resa oltre confine**; in questo modo si scongiura che il trasporto fuori dal territorio dello Stato (leggasi dell'Unione nel caso di triangolazione in esportazione) lo curi invece il cliente finale facendo quindi cadere non tanto – come abbiamo già detto – le condizioni per l'articolo 41 ma quelle per l'articolo 58 nel rapporto interno IT1-IT2; si evidenzia, a tal riguardo, che (se utilizzate in modo appropriato) si considerano rese oltre confine (i beni si considerano cioè usciti dal territorio) la resa (via nave/aereo) FOB (cfr. risoluzione 416596 del 04.11.1986; risposta interpello Agenzia delle entrate 580/2020; articolo 130 TULD) e le rese di gruppo C e D, mentre sono considerate rese in partenza la resa EXW e le altre rese di gruppo F (FCA e FAS);
3. che **il trasporto avviene attraverso un vettore terzo con trasporto diretto a destino, escludendo quindi che i beni entrino nella disponibilità fisica, in Italia, di IT2.**

Sulla scia di quanto sopra **si propone il *facsimile* delle precisazioni da inserire direttamente nel contratto/ordine** o, in subordine, ma prima della spedizione, da gestire a mezzo “addenda”

contrattuale.

Carta intestata promotore (IT2)

Oggetto: triangolare nazionale con spedizione a destino (indicare altro Stato membro UE)

La scrivente.....(indicare dati IT2), di seguito promotore, con riferimento alla fornitura di cui all'ordine/contratto xxxxx del e per tutti i trasporti o le spedizioni ad esso relativi, precisa quanto segue:

- (solo per il caso di promotore non residente identificato in Italia) chiede emissione della fattura sull'appropriata partita IVA ottenuta? attraverso identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter del DPR 633/1972? attraverso rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'articolo 17 co.3 del DPR 633/1972;
- che la cessione fra il fornitore (indicare dati IT1) e il promotore è stabilita con resa (indicare resa e luogo partenza fornitore);
- che quella concordata fra il promotore e il proprio cliente estero (di seguito cliente finale) è (indicare resa e luogo destino che deve essere fuori confine);
- che le parti (promotore e fornitore), da accordi intercorsi, hanno convenuto che i beni (salvo eventuali soste tecniche legate alla spedizione) verranno spediti a consegnati direttamente presso il cliente finale in partenza dai magazzini del fornitore **senza che il promotore entri mai nella materiale disponibilità degli stessi.** La spedizione sarà eseguita (fino a destino) con **spese a carico del promotore** a mezzo trasportatore/spedizionario (indicare dati trasportatore/spedizionario).

La scrivente (promotore):

- **precisa** altresì che nei confronti del proprio cliente finale, operatore soggetto passivo iscritto al VIES, sta realizzando una cessione con effetto traslativo immediato a fronte della quale (attraverso il proprio RF in IT nel caso di soggetto non stabilito) presenterà elenco Intrastat.
- **si impegna** a far avere (direttamente o attraverso lo spedizionario dalla stessa incaricato) al fornitore idonea documentazione (**CMR vettore, dichiarazione di arrivo, ecc.**) che dimostri l'arrivo a destino dei beni oltre a copia fotostatica della **fattura del trasporto/spedizione** che dimostri che la spedizione è avvenuta a cura e oneri a carico del promotore;
- assume inderogabilmente a proprio carico la responsabilità per imposta ed eventuali sanzioni laddove la documentazione esibita non dovesse risultare adeguata a seguito di eventuali verifiche fiscali presso il fornitore.

Infine il promotore o, per suo conto lo spedizionario sopra indicato, almeno un giorno prima della data prevista per il ritiro, **comunicerà al fornitore la targa del mezzo** e del vettore (aggiungere preferibilmente anche identificativi dell'autista) che si presenterà a ritirare i beni di cui alla



spedizione in oggetto. Il fornitore è fin d'ora diffidato dal consegnare i beni a soggetti e/o mezzi diversi da quelli indicati.

Per quanto non indicato in questa comunicazione (che prevale in caso di eventuali divergenze) rimane valido quanto indicato nel contratto/ordine retro citato.

Data, timbro e firma del promotore

.....

Data, timbro e firma del fornitore per conferma accordi

.....

Le cautele per IT2

Come abbiamo già accennato, l'ipotesi in cui **IT1 cura direttamente l'organizzazione del trasporto/spedizione verso il cliente estero, su incarico del promotore, rappresenta l'impostazione classica dell'articolo 58**, ferme restando le condizioni individuate dalla giurisprudenza (i.e. doppia cessione e comune volontà a realizzare una cessione interna con trasporto all'estero) in mancanza delle quali il promotore deve chiedere (pena obblighi di autofattura denuncia entro 30 gg dalla registrazione) la regolarizzazione con Iva della fattura emessa da IT1 (cfr. Cassazione n. 22172/2013).

Di converso, laddove vi siano tutte le condizioni rappresentate, è opportuno, invece, che nel caso di **trasporto curato da IT1 il promotore "pretenda" l'applicazione dell'articolo 58** giacché l'irrituale addebito dell'Iva potrebbe dare origine a qualche problema in termini di detrazione.

Infatti, secondo quanto precisato nel principio di diritto contenuto nella Cassazione n. 34957/2021 il regime derogatorio dell'[articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) (disapplicazione dell'indetraibilità a monte per le operazioni – a valle – non imponibili all'esportazione ed assimilate) *"non è applicabile ove l'operazione a monte sia qualificata dal legislatore come non imponibile"*.

Va anche detto, tuttavia, che tali conclusioni sono **probabilmente censurabili in ossequio al principio di proporzionalità e neutralità** come precisato in un caso non dissimile dalla più recente sentenza della Corte di giustizia del 08/07/2022 (causa C-696/209).

È appena il caso di osservare, tuttavia, che laddove **IT2 non intenda fruire del beneficio dell'articolo 58 (e intenda acquistare quindi da IT1 con la rivalsa dell'Iva)** può arrangiarsi in tutto e per tutto con l'organizzazione e il pagamento della spedizione senza coinvolgere in un comune accordo il fornitore IT1 che si limita cioè a vendere EXW senza nemmeno conoscere



(né indicare nel proprio d.d.t) la destinazione estera.

In tal caso può anche essere opportuno che IT2 disponga affinché – dal magazzino del proprio fornitore – i beni partano quindi scortati dai documenti di accompagnamento emessi/veicolati dal promotore medesimo (i.e. ddt e/o CMR in cui il promotore compare come speditore – ovvero mittente/committente del trasporto – ed il fornitore solo come “luogo di presa in carico”). Così facendo risulterà anche dai documenti suddetti che **le parti (IT1 e IT2) non hanno voluto concludere alcun comune accordo per realizzare una cessione interna in vista di trasporto al cessionario estero.**

Le CCIAA iniziano a fornire le prime indicazioni per le comunicazioni al registro dei Titolari Effettivi

di **Ennio Vial**



Come noto, l'[articolo 21, comma 1, D.Lgs. 231/2007](#) prevede che: “**Le imprese dotate di personalità giuridica tenute all’iscrizione nel Registro delle imprese di cui all’articolo 2188 del codice civile e le persone giuridiche private tenute all’iscrizione nel Registro delle persone giuridiche private di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, comunicano le informazioni relative ai propri titolari effettivi, per via esclusivamente telematica e in esenzione da imposta di bollo, al Registro delle imprese, ai fini della conservazione in apposita sezione ((..))**”.

Il successivo comma 3 prevede il medesimo obbligo anche per i **Trust**, riservano per questi ultimi, però, un’apposita sezione: “**I trust produttivi di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali, (...), sono tenuti all’iscrizione in apposita sezione speciale del Registro delle imprese**”.

In sostanza, il Decreto Antiriciclaggio (D.Lgs. 231/2007), dopo le modifiche apportate dai Decreti 90/2017 e 125/2019 di recepimento della IV e V Direttiva antiriciclaggio, prevede l’obbligo per le imprese e per i trust di **comunicare, alla propria Camera di Commercio di riferimento, i dati circa i titolari effettivi**.

Il comma 5 dell’articolo 21 demandava ad un apposito Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sentito il Garante per la protezione dei dati personali la **definizione circa le modalità con cui effettuare tali comunicazioni, i termini, i dati da trasmettere e così via**.

Dopo una prima versione in bozza, tale decreto è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 121, in data 25.05.2022, entrando in vigore dal 09.06.2022.

Si tratta del [D.M. 11.03.2022, n. 55](#) intitolato “**Regolamento recante disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità**

effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al trust”.

Il Decreto, di assoluto interesse per gli operatori, si compone di **12 articoli**.

Viene, infatti, disciplinata la comunicazione alla CCIAA, delimitandone l’oggetto, le finalità, i casi in cui la comunicazione deve essere **aggiornata** ovvero **confermata annualmente**.

Il Decreto disciplina altresì **l’accesso ai dati e alle informazioni dei titolari effettivi** presenti presso il Registro delle Imprese, da parte delle Autorità, dei soggetti obbligati e degli altri soggetti nonché i diritti di segreteria e il rilascio di copie e certificati.

Il Decreto demanda poi **ulteriormente alla pubblicazione di Decreti attuativi che, alla data attuale non hanno ancora visto la luce**.

Come previsto, infatti, dal [D.M. 55/2022](#), il **Ministero dello Sviluppo economico deve emanare i seguenti Decreti**:

1. un Decreto di approvazione del modello **digitale** per la pratica **telematica** di comunicazione del titolare effettivo, sia per la sezione “ordinaria” delle imprese, sia per quella “speciale” per i Trust;
2. un Decreto che stabilirà il **diritto di segreteria**;
3. un Decreto per l’adozione dei modelli per il **rilascio di certificati e copie anche digitali**;
4. un Decreto finale che **accerterà l’operatività del sistema di trasmissione delle comunicazioni del titolare effettivo**.

Dalla data di pubblicazione dell’ultimo Decreto in Gazzetta Ufficiale, **le imprese e i Trust avranno 60 giorni di tempo per inviare la prima comunicazione**.

Si tratta, in sostanza, di una comunicazione resa mediante **autodichiarazione** da parte dell’amministratore dell’impresa o da parte del Trustee del trust, ai sensi degli [articoli 46 e 47 D.P.R. 445/2000](#), con cui si elencano i dati dei titolari effettivi. La comunicazione va firmata **digitalmente**.

A regime, per le nuove costituzioni di enti o imprese, o per le modifiche oggetto di comunicazione, ci sarà un **tempo massimo di 30 giorni per ottemperare alla comunicazione**.

Il sito del Registro Imprese si sta già strutturando per fornire le prime istruzioni operative: <https://titolareffettivo.registroimprese.it/home>

Nel sito, infatti, vengono segnalati i **primi 4 step da seguire**:

1. **accedere a DIRE**, l’applicativo/strumento del Registro Imprese che va utilizzato per compilare e inviare pratiche di Comunicazione Unica. In alternativa si possono



- utilizzare software disponibili nel mercato;
2. **selezionare la pratica del Titolare Effettivo;**
 3. **indicare l'impresa o l'istituto che deve effettuare la comunicazione e dichiarare i dati dei Titolari Effettivi;**
 4. **autenticare la pratica/comunicazione con Firma Digitale.**

Ricordiamo come **non sia possibile conferire incarico ad intermediari abilitati al fine di ottemperare a tale comunicazione.**

RISCOSSIONE

La notifica della cartella al coobbligato impedisce la decadenza

di Luigi Ferrajoli



La questione relativa alla valenza della **tempestiva notifica di una cartella di pagamento** ad una società, quale soggetto **obbligato**, rispetto alla eventuale **interruzione dei termini decadenziali** anche nei confronti dei soci in veste di **coobbligati**, è stata negli ultimi anni oggetto di contrasti in giurisprudenza.

Preliminarmente si ricorda che [l'articolo 25 D.P.R. 602/1073](#) prevede che “*il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza*”. L'interpretazione di tale disposizione ha creato orientamenti divergenti.

Secondo l'indirizzo giurisprudenziale **prevalente**, la **tempestiva notificazione** della cartella di pagamento alla società **impedirebbe la decadenza** nei confronti del **socio coobbligato**, così come previsto dall'[articolo 25](#) del Decreto citato.

In particolare, il Legislatore usa il **plurale** quando si riferisce ai soggetti nei confronti dei quali si procede, risultando entrambi come destinatari del procedimento; usa poi la **disgiuntiva**, che segna l'**alternatività**, quando fissa l'onere – l'inosservanza del quale comporta la decadenza – di notificare la cartella: il che significa che, quando procede nei confronti del debitore iscritto a ruolo del coobbligato, **l'agente per la riscossione può notificare la cartella di pagamento all'uno o all'altra**.

A tale proposito, la **Corte di Cassazione** ha statuito che “*la tempestiva notifica della cartella di pagamento nei confronti di uno dei condebitori, sebbene inidonea a pregiudicare le posizioni soggettive degli altri obbligati in solido, impedisce che si produca nei confronti degli stessi la decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, articolo 25, in quanto, in materia tributaria, a differenza di quella civile, trova applicazione, anche in detta ipotesi, l'articolo 1310 cod. civ., comma 1, sebbene dettato in tema di prescrizione, in ragione della specialità della relativa disciplina procedimentale, trattandosi di attività di diritto pubblico regolata da norme proprie*” (**Cass. Civ. n. 18345/2021**).

Tale principio si pone nel solco tracciato dall'orientamento precedente – tra l'altro mai smentito nel corso del tempo – secondo il quale **l'avviso d'accertamento**, validamente notificato solo ad alcuni condebitori solidali, benché inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti, determina l'effetto conservativo di **impedire la decadenza** per l'amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendo all'Amministrazione finanziaria di procedere conseguentemente alla notificazione o alla rinnovazione della notifica, anche **dopo la scadenza del termine** all'uopo stabilito (**Cass. Civ. n. 13258/2017**).

In tale contesto era tuttavia affiorato un orientamento di legittimità **minoritario**, che affermava espressamente che la **tempestiva notificazione** della cartella di pagamento a uno dei condebitori solidali **non interrompe i termini di decadenza** nei riguardi degli altri.

Infatti, secondo tale posizione, *“l'articolo 1310 cod. civ., comma 1, dettato in materia di prescrizione, non è applicabile anche in tema di decadenza, non solo per la chiarezza del testo normativo, riferito solo alla prescrizione, ma anche per la profonda diversità dei due istituti”* (**Cass. Civ. n. 29845/2017**).

La Corte di Cassazione, con la recente **sentenza n. 24582/2022**, ha ritenuto di uniformarsi alla corrente maggioritaria, sancendo **il principio di diritto** secondo cui nel procedimento di riscossione a mezzo ruolo, qualora si proceda nei confronti del debitore iscritto a ruolo e del coobbligato, **la tempestiva notificazione della cartella a uno di loro impedisce che si produca la decadenza prevista dall'[articolo 25 D.P.R. 602/1973](#)**.

Nella citata pronuncia la Corte ha inoltre precisato che il **coobbligato**, pur non essendo a conoscenza della notificazione della cartella al debitore iscritto a ruolo, **non viene a perdere (immediatamente) alcun diritto e non viene inciso in una qualsiasi situazione giuridica soggettiva di cui sia titolare**.

Anzi: l'utile esperimento dell'escussione del debitore iscritto a ruolo può addirittura escludere la necessità di procedere nei confronti del coobbligato, di modo che il trascorrere del tempo può addirittura rivolgersi a beneficio di quest'ultimo.

La notifica della cartella di pagamento al coobbligato deve in ogni caso riportare le **ragioni della pretesa**, cioè l'estensione, a titolo di **responsabilità solidale**, della richiesta di pagamento del tributo di cui è soggetto passivo il debitore iscritto a ruolo.

La pienezza delle difese che il coobbligato può svolgere realizza quindi il **bilanciamento** con la **specialità** dell'azione riscossiva.