

Edizione di giovedì 1 Dicembre 2022

CASI OPERATIVI

Scioglimento della società semplice: quali regole per la tassazione?

di **EVOLUTION**

IVA

Confronto tra dichiarazione Iva e fatture elettroniche: inviti alla compliance

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ACCERTAMENTO

Ristretta base sociale: stop alla presunzione di distribuzione di utili

di **Massimo Conigliaro**

AGEVOLAZIONI

Gli interventi per affrontare il “caro energia” per le imprese

di **Lihora Caretta – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza**

PENALE TRIBUTARIO

Sostituibile il bene confiscato con una somma di danaro

di **Andrea Tessari, Giovanni Maccagnani**

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Rapporto 2022 sull'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili: una sintesi

di **Riccardo Conti di MpO & Partners**

CASI OPERATIVI

Scioglimento della società semplice: quali regole per la tassazione?

di **EVOLUTION**



Come viene tassata l'attribuzione ai soci di una società semplice del ricavato della vendita di tutti i beni con contestuale scioglimento della stessa società?

L'attribuzione, ai soci di una società semplice, del ricavato della vendita di tutti i relativi beni o l'assegnazione a essi di questi ultimi, con contestuale suo scioglimento, ha sempre presentato grossi profili di incertezza a livello fiscale.

Fortunatamente, l'Agenzia ha risolto la questione in via interpretativa con le risposte ad interpello n. 689 e 691 del 8 ottobre 2021, seguite a ruota dalla risposta 754 del 28 ottobre 2021.

Preliminarmente si ricorda che l'articolo 20-bis Tuir, con riferimento alle modalità di quantificazione dei redditi di partecipazione compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci, rimanda alle disposizioni, in quanto compatibili, dell'articolo 47, comma 7, Tuir, a mente del quale le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il valore fiscale delle quote annullate.

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



EVOLUTION
Euroconference

IVA

Confronto tra dichiarazione Iva e fatture elettroniche: inviti alla compliance

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Il [Provvedimento prot. n. 408592/2022](#) ha dettato le modalità con le quali sono messe a disposizione del contribuente e della Guardia di Finanza le **informazioni derivanti dal confronto tra le operazioni Iva trasmesse telematicamente** ai sensi del D.Lgs. 127/2015 ed i **dati della dichiarazione Iva** da cui risultano **eventuali anomalie**.

Si tratta, in sintesi, di **nuove comunicazioni relative alla compliance**.

Al fine di introdurre nuove forme di comunicazione tra il contribuente e l'Amministrazione fiscale, anche **in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali**, finalizzate a semplificare gli adempimenti, **stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili**, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli **elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente**, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al **volume d'affari** e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, **anche qualora gli stessi non risultino spettanti**.

Il contribuente può **segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze** dalla stessa non conosciuti ([articolo 1, comma 634, L. 190/2014](#)).

L'**Agenzia delle entrate mette a disposizione** del contribuente (ovvero del suo intermediario) gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione nonché relativi alla **stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti** ([articolo 1, comma 635, L. 190/2014](#)).

In particolare, l'Agenzia mette a **disposizione di specifici contribuenti soggetti passivi Iva**, le

informazioni derivanti dal **confronto tra:**

1. i **dati fiscali delle fatture elettroniche emesse** per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate **tra soggetti residenti**, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato ai sensi dell'[articolo 1, D.Lgs. 127/2015](#) e verso le Pubbliche amministrazioni ai sensi dell'[articolo 1, commi da 209 a 214, L. 244/2007](#);
2. i dati dei **corrispettivi giornalieri memorizzati elettronicamente** e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 127/2015](#);
3. i dati indicati nella **dichiarazione annuale Iva** da cui risulterebbero delle **anomalie dichiarative per il periodo di imposta 2019**.

La comunicazione in argomento viene **trasmessa al domicilio digitale dei singoli contribuenti** – segnalato ai sensi dell'[articolo 16, commi 6 e 7, D.L. 185/2008](#), convertito con modificazioni dalla L. 2/2009 e dell'[articolo 5, comma 1, D.L. 179/2012](#), convertito con modificazioni dalla L. 221/2012. Nei casi di **assenza di domicilio digitale**, o di mancato recapito, l'invio è effettuato per **posta ordinaria**.

La **medesima comunicazione** e le **relative informazioni di dettaglio sono consultabili**, da parte del contribuente, **all'interno del "Cassetto fiscale" e dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi"**, in cui sono resi disponibili il **protocollo identificativo** e la **data di invio della dichiarazione Iva**, per il periodo d'imposta oggetto di comunicazione, **per la quale risultano delle anomalie**, con i seguenti **dati di dettaglio**:

- per le **operazioni attive imponibili la somma algebrica dei rigi VE24, colonna 1** (Totale imponibile), **VE37, colonna 1** (Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi), **VE38** (Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 17-ter) e **VE39** (Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nell'anno oggetto di comunicazione);
- per le **operazioni attive esenti l'importo del rigo VE33** (Operazioni esenti articolo 10);
- per le **operazioni attive in regime di inversione contabile il valore dichiarato nel rigo VE35, colonna 1** (Operazioni con applicazione del reverse charge);
- per le **operazioni passive in regime di inversione contabile**, per le quali il contribuente risulta **debitore d'imposta**, la somma algebrica degli importi indicati nei rigi VJ6, VJ7, VJ8, VJ12, VJ13, VJ14, VJ15, VJ16, VJ17 colonna 1.

Con riferimento ai **dati delle fatture elettroniche**, l'Agenzia propone la **somma delle operazioni Iva aventi le seguenti nature**: operazioni **attive imponibili, esenti** ai sensi dell'[articolo 10 D.P.R. 633/1972](#), **attive e passive con applicazione del regime di inversione contabile** di cui al [comma 6 dell'articolo 17](#) e ai commi 7 e 8 dell'[articolo 74 D.P.R. 633/1972](#).

La comunicazione contiene, infine:

- l'**ammontare complessivo delle operazioni attive imponibili o delle operazioni passive in regime di inversione contabile che non risulterebbe indicato nella dichiarazione Iva**;

- **l'ammontare complessivo delle operazioni attive esenti o in regime di inversione contabile che non risulterebbe documentato da fatture elettroniche;**
- **i dati identificativi dei clienti** (denominazione/cognome e nome e codice fiscale) e relativo ammontare delle operazioni attive imponibili, esenti e in regime di inversione contabile;
- **l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri** per operazioni imponibili, distinto per “matricola dispositivo RT”, “comunicazioni fase transitoria”, “documenti commerciali online” o “distributori carburanti”;
- **i dati identificativi dei fornitori** (denominazione/cognome e nome e codice fiscale) e relativo ammontare delle operazioni passive in regime di inversione contabile.

I contribuenti che hanno avuto conoscenza delle informazioni e degli elementi resi dall'Agenzia delle Entrate **possono regolarizzare gli errori o le omissioni eventualmente commessi** mediante l'istituto del **ravvedimento operoso**, di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

Tale comportamento potrà essere posto in essere **a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata** ovvero che siano **iniziati accessi, ispezioni, verifiche** o altre attività amministrative di controllo, di cui i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza, **salvo la notifica di un atto di liquidazione**, di irrogazione delle sanzioni o, in generale, **di accertamento**, nonché il ricevimento di **comunicazioni di irregolarità** di cui agli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), e degli esiti del controllo formale di cui all'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#).

ACCERTAMENTO

Ristretta base sociale: stop alla presunzione di distribuzione di utili

di **Massimo Conigliaro**



È noto che non esiste una disposizione normativa che consenta di superare l'**autonomia patrimoniale perfetta** delle società di capitali; tuttavia la giurisprudenza ha elaborato il principio che la **ristretta base sociale** delle società di capitali legittimerebbe la **presunzione distribuzione ai soci degli utili** accertati alla stessa, in misura proporzionale alle quote di partecipazioni possedute da ciascuno.

Si tratta di un tema che ormai da anni investe le Corti di Giustizia Tributarie, alimentate dal diffuso utilizzo che ne ha fatto l'Agenzia delle Entrate nell'ambito dei controlli fiscali.

Utilizzare la ristretta base sociale come unico "**fatto noto**" significa, però, introdurre un'ulteriore concatenazione di presunzioni in violazione del **divieto di doppia presunzione**: la ristretta compagine ed i vincoli di parentela non sono elementi sufficienti a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alle società di capitali, occorrendo altri riscontri **gravi, precisi e concordanti**, a supporto di tale presunzione semplice.

In sostanza, l'argomento della ristrettezza della base societaria, non ha, da solo, valenza probatoria nell'ambito della inferenza presuntiva, rappresentando un mero indizio da valutare in relazione ad altri elementi che l'Ufficio deve acquisire (**movimentazioni bancarie, incrementi patrimoniali, operazioni finanziarie, polizze assicurative, spese significative**), giacché il contribuente non può fornire la prova della mancata percezione degli utili occulti, che si configura alla stregua di una prova negativa.

Dovrebbe quindi essere l'Agenzia delle Entrate ad offrire elementi che possano convincere l'organo giudicante della **percezione di utili** in capo al socio.

Tale onere probatorio appare ancora **più stringente** dopo la novella legislativa che, nell'ambito

della riforma della giustizia tributaria, ha rimodulato l'[articolo 7 D.Lgs. 546/92](#) sui poteri del giudice, imponendo allo stesso un dettagliato **percorso obbligato** nella valutazione delle prove offerte a supporto della pretesa tributaria, in assenza delle quali è obbligato ad annullare l'atto.

Il nuovo comma 5 bis ribadisce dapprima un principio all'apparenza scontato, ma evidentemente troppe volte dimenticato, al punto da doverne **ribadire la valenza**, che è il seguente: *“l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”*.

Si tratta di una sottolineatura che richiama alla mente l'obbligo di un'**adeguata motivazione dell'atto impositivo**, con l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste a fondamento della pretesa che devono poi trovare inequivocabile sbocco in giudizio.

Il giudice, infatti, in base alla nuova disposizione normativa *“fonda la decisione sugli elementi di prova che **emergono nel giudizio**”*, con una precisa sanzione in caso di inosservanza da parte dell'amministrazione procedente.

Invero, è espressamente previsto che il giudice *annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza **manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.***

Occorre in pratica che siano verificate una serie di condizioni:

- l'**esistenza** della prova;
- che la stessa sia **precisa e dettagliata** (*circostanziata e puntuale*);
- che sia **coerente** con la normativa sostanziale tributaria;
- che sia **sufficiente** e, dunque, dimostri effettivamente la tesi erariale.

Soltanto dopo il rigoroso scrutinio dei suddetti passaggi il giudice può pronunciarsi, comminando l'espressa sanzione della nullità dell'atto impositivo ove difettino tali elementi.

Nel caso della presunzione di distribuzione di utili ai soci, è di tutta evidenza che l'ufficio è chiamato ad indicare esplicitamente **gli elementi concreti** sulla cui base le somme presuntivamente sottratte a imposizione da parte della società siano poi **confluite ai soci**.

E questi elementi non sussistono certamente nei casi in cui la difesa erariale si limita ad accertare, in capo al socio, un maggior reddito come conseguenza dell'avviso di accertamento notificato alla società.

Né tanto meno si può invocare alcun onere in capo al contribuente atteso che la prova contraria concerne un **fatto negativo**, e cioè la mancata percezione degli utili, che è inammissibile sul piano generale.

Peraltro, il criterio della “normalità” (secondo cui gli utili conseguiti sono comunque distribuiti fra i soci) non regge sul piano della **comune esperienza**, dalla quale emergono molteplici diverse evenienze: **reinvestimento**, **accantonamento**, **occultamento**, le quali sono tutte compatibili con i rapporti familiari intercorrenti fra i soci o con il limitato numero dei soci della s.r.l..

A ciò si aggiunga che non sempre nelle società, siano esse a ristretta base ovvero tra familiari, si verifica l'**idillio** immaginato dall'erario nei rapporti tra soci (con conseguente complicità nella eventuale redistribuzione tra gli stessi di somme percepite in nero): non sono infrequenti **dissidi**, **contestazioni** ovvero **indifferenza** rispetto agli accadimenti aziendali.

La **Corte di Cassazione** non ha mai chiarito quali dati di fatto risultanti dalla comune esperienza corroborino le presunzioni ampiamente utilizzate, laddove non si può invece trascurare che, mentre la **distribuzione degli utili** è il fine precipuo del socio della società di capitali in generale, secondo l'*id quod plerumque accidit*, quando la società sia incentrata su vincoli di parentela o su una limitata cerchia di soci, ci si accontenta di dividendi ridotti o di nessun dividendo in vista della prosperità della compagine, in particolare per l'autofinanziamento quale ovvia alternativa al mercato dei capitali ovvero si traggono benefici dal percepimento di una retribuzione laddove vi siano anche **rapporti di lavoro dipendente**.

Se si invoca la comune esperienza, è doveroso indicare gli elementi che consentono la generalizzazione della stessa e il suo assurgere a criterio di giudizio.

La presunzione non legale ma elaborata dalla Suprema Corte, che va inquadrata nell'[articolo 2729 cod. civ.](#), è basata pertanto su un **fatto equivoco**, con il conseguente sbocco in inammissibile *praesumptio de praesumpto* sull'irrelevanza della mera ristretta base azionaria o familiare della società (così **Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa**, Sezione n. 1, sentenza n. 39 del 04.01.2022).

La presunzione di distribuzione di utili extracontabili ai soci, nel contesto di società a ristretta base partecipativa o a base familiare, deve inoltre germogliare in un contesto di illiceità che comporti, sul piano contabile, un **incremento dell'utile di bilancio** oppure una riduzione dell'eventuale perdita registrata e l'ufficio deve spiegare le ragioni per le quali la società sarebbe stata più ricca (o meno povera, se si pensa alla situazione di perdita civilistica): l'amministrazione deve riscontrare, anche attraverso un accertamento sulle **movimentazioni finanziarie** o sugli atti giuridico-economici posti in essere dal ricorrente, l'esistenza di una **effettiva percezione degli utili extra-bilancio** (così **Commissione Tributaria Provinciale di Bologna**, sentenza n. 359 del 24.05.2022).

L'Agenzia delle Entrate, in contesti del genere, insiste nella presunzione di distribuzione di utili – di cui non arriva mai a dimostrare la percezione (altrimenti sceglierebbe la strada dell'**accertamento sintetico** in capo ai soci) – affermando che nella presunzione di distribuzione ai soci degli utili extracontabili di una società a ristretta base sociale, il fatto noto che sorregge la presunzione di distribuzione degli utili extracontabili non è costituito dalla

sussistenza di questi ultimi, ma dalla **ristrettezza della base sociale** e dal **vincolo di solidarietà** e di reciproco controllo dei soci che, in tal caso, caratterizza la gestione sociale.

In sostanza – secondo la tesi erariale – la ristretta base sociale porta alla conoscibilità degli affari sociali e al controllo delle attività poste in essere mentre la sussistenza accertata in capo alla società, di utili extra contabili, costituisce il **presupposto non della presunzione di distribuzione** degli stessi tra i soci, **ma dell'accertamento della concreta percezione di una determinata somma**, da ciascun socio, in ragione della sua quota di partecipazione agli utili sociali.

Oggi il nuovo comma 5-bis dell'[articolo 7 D.Lgs 546/1992](#), **pacificamente applicabile ai giudizi in corso**, non consente più tale impostazione ed impone al giudice di valutare prove circostanziate e puntuali, in assenza delle quali deve trarre le conseguenze del caso e **annullare l'atto impositivo**.

AGEVOLAZIONI

Gli interventi per affrontare il “caro energia” per le imprese

di Lihora Caretta – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza



Sulla scia degli altri Decreti Aiuti, anche il Decreto Aiuti Quater (**D.L. 270/2022**) interviene a sostegno delle imprese, al fine di **contrastare i rincari derivanti dalla crisi energetica**.

In particolare, vengono rafforzati alcuni **strumenti agevolativi** che già erano stati introdotti in interventi analoghi nei mesi scorsi, ma vengono introdotte anche **nuove misure** a tema “caro bollette”.

Un primo intervento riguarda il **potenziamento del già conosciuto credito di imposta** previsto per le **imprese gasivore, non gasivore, energivore e non energivore**.

Nello specifico, il provvedimento **estende la misura del credito** includendo nel calcolo il mese di dicembre 2022, **in aggiunta ai mesi di ottobre e novembre 2022** (Decreto Aiuti Ter, [D.L. 144/2022](#)).

Si estendono inoltre alcune scadenze previste:

- anziché al 31.12.2022, i **crediti di imposta riconosciuti per il terzo trimestre 2022** dal Decreto Aiuti Bis ([D.L. 115/2022](#)), potranno **essere utilizzati in compensazione dai soggetti beneficiari o dai cessionari, entro la data del 30.06.2023**;
- la **comunicazione** che i beneficiari di tale agevolazione devono inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate per poter fruire del credito, avrà **scadenza 16.03.2023**, e non più il 16.02.2023, come inizialmente previsto.

Entrando nello specifico, per le **imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile o superiore a 4,5 kW** (non energivore) è riconosciuto un credito di imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di **ottobre, novembre e dicembre 2022**.

Nel caso delle imprese cd. “**energivore**”, il credito di imposta spettante è pari al **40%** della

spesa per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre, novembre e, per effetto del Decreto Aiuti Quater, anche di dicembre 2022.

Il bonus è fruibile anche nel caso in cui l'impresa produca energia elettrica e la **autoconsumi**. In questo caso il calcolo del credito è basato sulla **variazione di prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa** per la produzione dell'energia elettrica.

Alle **imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale** è riconosciuto un credito di imposta pari al 40 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto di gas consumato nei mesi di **ottobre, novembre e dicembre 2022** (estensione del Decreto Aiuti Quater), per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

La condizione per poterne fruire è la circostanza che il prezzo di riferimento del gas calcolato come media, riferito al periodo del terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento dei prezzi di mercato infragiornaliero (MI-GAS) abbia **subito un incremento maggiore del 30 per cento** del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre del 2019.

Nel caso di **imprese a forte consumo di gas**, sussistendo le condizioni, il credito di imposta è nella misura del **40% della spesa sostenuta per l'acquisto di gas consumato nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022**.

In **alternativa** ai bonus energia, troviamo interventi relativi ai **termini di pagamento delle bollette dell'energia**.

In particolare, il governo introduce un'agevolazione che consente alle imprese destinatarie di richiederne la **rateizzazione** del pagamento.

L'intervento consente di **rateizzare con un minimo di 12 fino ad un massimo di 36 rate** gli importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale ed eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, per i consumi fatturati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 31 marzo 2023.

Tale rateizzazione è però **alternativa** alla fruizione dei crediti per i bonus energia previsti per il terzo trimestre 2022.

Per poter accedere al beneficio è necessario inoltrare un'apposita **domanda** al fornitore di energia elettrica, il quale applicherà un **tasso di interesse agevolato**.

Il Decreto stabilisce che il **tasso di interesse** applicato **non può superare quello pari al rendimento dei buoni del Tesoro poliennali di pari durata**.

PENALE TRIBUTARIO

Sostituibile il bene confiscato con una somma di danaro

di Andrea Tessari, Giovanni Maccagnani



Con le ultime modifiche normative introdotte nel processo penale tributario – da ultimo il D.Lgs. 75/2020 – il giudice penale nel caso di condanna o di applicazione pena su richiesta delle parti ex [articolo 444 c.p.c.](#), in base al disposto di cui all'[articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000](#), deve ordinare la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato; così, vale anche quindi, nell'ipotesi di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#) (omesso versamento di ritenute dovute e certificate).

Nel caso del quale ci si occupa, l'imputato del reato di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), accedeva al rito alternativo dell'applicazione pena su richiesta ex [articolo 444 c.p.p.](#)

Il Tribunale di Verona, nell'ambito della conseguente **sentenza di applicazione pena**, ordinava, altresì, ex [articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000](#) in **prima battuta** la confisca della somma dovuta ovunque rinvenuta nella disponibilità dell'imputato (qualificata dal giudice dell'esecuzione confisca diretta, alla luce della fungibilità del danaro e seguendo il condivisibile orientamento più volte espresso dalle SS.UU. della Corte di Cassazione n. 42415/2021) o, in **seconda battuta**, in caso detta somma non fosse stata rinvenuta, la confisca di beni diversi dal denaro dei quali l'imputato ne avesse avuto la disponibilità fino a concorrenza del valore complessivo del quantum oggetto della confisca.

In esecuzione della predetta sentenza, divenuta irrevocabile, la Guardia di Finanza, su delega del pubblico ministero, **procedeva alla confisca per equivalente di un immobile di proprietà del condannato**, mediante trascrizione nei registri immobiliari, della medesima, fino a concorrenza della somma dovuta all'Erario di Stato.

Il difensore del condannato presentava, quindi, **istanza**, previa sospensione della procedura esecutiva, di **poter sostituire la confisca dell'immobile con il versamento di una somma di danaro** comprensiva di interessi e spese di esecuzione vantata dall'Erario dello Stato nelle modalità e termini che lo stesso Giudice dell'esecuzione avrebbe indicato.

Ricevuto **parere favorevole dal Pubblico Ministero, il Giudice dell'Esecuzione con ordinanza pubblicata in data 25 ottobre 2022 accoglieva l'istanza di sostituzione** argomentando che l'istanza difensiva **non era volta a modificare la statuizione oggetto della sentenza irrevocabile, ma al contrario** mirava a sottoporre a confisca la somma di danaro di cui alla medesima sentenza dando modo così allo Stato di conseguire esattamente il bene per il quale era stata disposta la confisca.

Motivava, altresì, che l'istanza non fosse preclusa non essendo ancora state attivate le procedure di vendita e che non erano applicabili alla fattispecie gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità che affermano l'impedimento per il giudice dell'esecuzione di disporre la sostituzione del bene confiscato con una somma di danaro corrispondente al valore del bene medesimo, in quanto relative al caso in cui, oggetto della pronuncia di confisca, sia proprio il bene confiscato e di cui se ne chiede la sostituzione.

Parimenti inapplicabili alla fattispecie, per il giudice dell'esecuzione, **sono anche altri orientamenti della giurisprudenza di legittimità** che gli impediscono la sostituzione della confisca di danaro che costituisce il profitto del reato, con beni mobili o immobili di identico valore comportando tale sostituzione una permuta di un bene di immediata escussione con un diritto di proprietà non immediatamente convertibile, evidenziando come nell'ipotesi in esame si verta invece proprio nel caso opposto.

Il giudice dell'esecuzione ha ritenuto, inoltre, non solo ammissibile, ma anche meritevole di accoglimento l'istanza di sostituzione in quanto – sostiene lo stesso magistrato – **la confisca diretta, al contrario di quella per equivalente, non ha natura affittiva, ma ripristinatoria, risultandone così privilegiata l'applicazione rispetto a quella per equivalente** attuabile, invece, quando non sia possibile operare quella diretta.

Da ultimo, **evidenziava il giudice dell'esecuzione**, che l'accoglimento dell'istanza consente allo stato di conseguire la somma liquida evitando di dover dar luogo alla procedura di vendita scansando così gli oneri e le incertezze fisiologiche delle tempistiche e della procedura di vendita medesima.

Sul piano operativo **il Giudice dell'Esecuzione del Tribunale di Verona**, in accoglimento dell'istanza di sostituzione della confisca di immobile, **disponeva**, visto l'[articolo 12-bis D.Lgs 74/2000](#), l'[articolo 676 c.p.p.](#) e l'[articolo 666 c.p.p.](#), **la sostituzione del bene oggetto di confisca con quella della confisca della somma dovuta all'erario** al verificarsi di alcune precise condizioni quali:

- **apertura a cura dell'interessato di c/c bancario o postale a sé intestato e versamento nel medesimo della somma dovuta entro il termine di mesi quattro** dalla notifica dell'ordinanza;
- **comunicazione** da parte dell'interessato al pubblico ministero e al giudice dell'esecuzione delle **coordinate** del suindicato c/c nel termine di mesi quattro dalla notificazione dell'ordinanza *de qua* affinché il saldo possa essere sottoposto a confisca;

- esecuzione da parte del pubblico ministero della confisca della predetta somma in attuazione dell'ordine di cui alla correlata sentenza del Tribunale di Verona e in sostituzione della confisca eseguita sull'immobile dell'istanza di sostituzione.

Il Giudice dell'esecuzione disponeva, altresì, una volta verificate le predette condizioni e soltanto a seguito di espresso provvedimento del giudice dell'esecuzione da pronunciarsi, la cancellazione, ad opera del Conservatore, della confisca trascritta in relazione all'immobile *de quo*, sospendendo nelle more la procedura di vendita dell'immobile medesimo fino all'esito dello stesso procedimento di esecuzione.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Rapporto 2022 sull'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili: una sintesi

di **Riccardo Conti 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.

Il 4 luglio 2022 è stato pubblicato sul sito della Fondazione Nazionale dei Dottori Commercialisti il rapporto annuale sull'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Di seguito viene presentata una sintesi dei principali dati, suddivisi per argomento d'indagine.

N° di iscritti

Il numero degli iscritti all'albo al 31/12/2021 è salito a quota 120.269, distribuiti su un totale di 131 ordini. Rispetto all'anno precedente si è registrato un incremento degli iscritti dello 0,8% (+ 971). Il numero totale degli iscritti all'interno delle specifiche sezioni è così suddiviso: sezione A 115.256 (+ 0.6% rispetto all'anno precedente), sezione B 1.989 (+ 14,1% rispetto all'anno precedente) ed Elenco Speciale 3.024 (+ 1,1% rispetto all'anno passato).

Il numero delle Stp ha registrato un notevole incremento (+19,4% rispetto al 31/12/2020) raggiungendo quota 1.414. Anche il numero dei Praticanti è passato da 12.938 dello scorso anno a 13.954 al 31/12/2021 (+7,9%).

L'ordine che presenta il maggior numero di iscritti è quello di Roma, con 10.381 iscritti, mentre l'ordine di Oristano rappresenta quello con minori iscrizioni, solo 113.

Il 65,3% degli iscritti è di sesso maschile, mentre la rimanente percentuale è di sesso femminile. Il 61,9% degli iscritti è di età compresa tra i 41 e i 60 anni, il 17,6% rientra nella categoria under 40 ed il 20,5% supera i 60 anni.

Trend 2008-2021

Rispetto al 2007, anno in cui il numero degli iscritti all'albo ammontava a 107.499, si è registrata una crescita dell'11,9%, vale a dire 12.770 nuove iscrizioni. La crescita registrata tra il 2020 ed il 2021, di 971 iscritti, è equiparabile, numericamente parlando, alla crescita avvenuta tra il 2014 ed il 2015 (+ 1.107), mentre dal 2016 fino al 2019 l'incremento annuale è stato su livelli inferiori, fino a raggiungere il picco minimo nel 2019 (solamente + 136 rispetto al 2018). In particolare, il tasso di crescita annuale degli iscritti dal 2020 al 2021 è raddoppiato, passando dallo 0,4% allo 0,8%.

La percentuale di donne iscritte all'albo è passata dal 28% nel 2007 al 34,7% del 2021, mentre il numero degli iscritti under 41 nello stesso orizzonte temporale è sensibilmente sceso dal 29,0% al 17,6%.

Il numero dei Praticanti è in netta ripresa rispetto al picco più basso raggiunto nel 2019 (12.406), ed ha raggiunto quota 13.954 riportandosi ai livelli registrati nel 2016 (13.554), nel 2017 (13.633) e nel 2018 (13.751). Il numero degli Esperti Contabili dal 2016 al 2021 è passato da 1.010 a 1.989, registrando annualmente una crescita più o meno costante, mediamente intorno al 15%.

Notevolmente superiore è la crescita del numero delle Stp, passate da 438 nel 2016 a 1.414 nel 2021, con un tasso di crescita annuale medio del 27%.

[Continua a leggere qui](#)