



Edizione di mercoledì 11 Dicembre 2024

CRISI D'IMPRESA

Assetti organizzativi e prevenzione della crisi: rischi e opportunità
di **Luigi Ferrajoli**

CASI OPERATIVI

La riduzione Imu per i fabbricati vincolati richiede la notifica di un provvedimento della Sovraintendenza
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Acconto Iva in scadenza il prossimo 27.12.2024
di **Laura Mazzola**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Interessi personali e presenza fisica nella circolare n. 20/E/2024
di **Ennio Vial**

LA LENTE SULLA RIFORMA

La rettifica e liquidazione della maggiore imposta derivante dalla dichiarazione di successione
di **Gianfranco Antico**

ACCERTAMENTO

L'accertamento definitivo della società preclude il diritto di contestazione del socio
di **Luciano Sorgato**

CRISI D'IMPRESA***Assetti organizzativi e prevenzione della crisi: rischi e opportunità***di **Luigi Ferrajoli**

Circolari e Riviste

**RIVISTA PER LA CONSULENZA
IN AGRICOLTURA**

IN OFFERTA PER TE € 130 + IVA 4% anziché € 200 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



L'intervento normativo di cui al D.Lgs. 14/2019 ha introdotto una nuova formulazione dell'articolo 2086, cod. civ., imponendo all'imprenditore d'implementare, all'interno dell'impresa, un assetto organizzativo che funga da rilevatore dell'eventuale crisi e perdita della continuità aziendale.

Premessa

Secondo quanto stabilito dall'articolo 2086, cod. civ., come novellato dall'articolo 375, Codice, l'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori. Il medesimo, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere d'istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Come emerge chiaramente dal contenuto della norma, di carattere precettivo, è fatto obbligo all'imprenditore d'implementare, all'interno dell'impresa, un assetto organizzativo che funga da rilevatore dell'eventuale crisi e perdita della continuità aziendale, nonché di procedere senza ritardo, nell'ipotesi di crisi, ad attivare uno degli strumenti che il Legislatore ha introdotto per la soluzione più adeguata alla situazione ingeneratasi.

Il *focus* del presente intervento è centrato proprio sul primo aspetto, ossia sull'istituzione dell'assetto organizzativo, la cui struttura non è meglio descritta dalla fattispecie in esame, se non che lo stesso sia *"adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa"*.

La *ratio* di cui all'articolo 2086, cod. civ., nella nuova formulazione

Il richiamato intervento normativo rappresenta, per così dire, la soluzione a un precedente dibattito dottrinale relativo alla gestione della crisi d'impresa e alla sua correlazione con la *governance* societaria. Sul punto, è necessario evidenziare 2 orientamenti collegati tra loro. Secondo la prima corrente di pensiero, maggiormente attenta agli aspetti relativi alla continuità aziendale e al costante monitoraggio da parte degli organi di gestione e controllo, l'attenzione dev'essere posta su tutto quanto concerne il perimetro degli obblighi gestionali facenti capo agli amministratori e al contrasto che si può manifestare, nel momento della crisi, tra gli interessi dei soci alla massimizzazione del valore della loro partecipazione e quello dei creditori a essere soddisfatti. La conclusione formulata è che la funzionalizzazione di tali doveri rispetto agli interessi dei creditori potrebbe cagionare una limitazione della libertà gestionale degli amministratori. Il secondo orientamento si preoccupa particolarmente dell'attività di prevenzione della crisi, tramite il monitoraggio dell'andamento dell'attività e un conseguente dovere di pianificazione degli interventi e dei rimedi prima ancora che lo scenario di crisi si manifesti.

Tale contrasto ha sicuramente condotto a un ripensamento della gestione della crisi d'impresa, caratterizzato da una progressiva correlazione tra principi di corretta amministrazione, adeguati assetti e monitoraggio della continuità aziendale. Per "*continuità aziendale*" deve intendersi la capacità dell'impresa di svolgere la propria attività in un prevedibile futuro. Pertanto, il monitoraggio della continuità aziendale permette di accertare precocemente gli indizi iniziali della crisi, allo scopo di pianificare gli interventi da adottare, già nel momento in cui la continuità inizia a essere pregiudicata.

La nuova formulazione dell'articolo 2086, cod. civ., dev'essere dunque letta alla luce di tale idea di fondo. Infatti, la previsione di un dovere dell'imprenditore e degli organi sociali d'istituire assetti organizzativi per la rilevazione tempestiva della crisi e della perdita di continuità aziendale, nonché la previsione di un dovere di attivarsi per l'adozione tempestiva di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi, trova la sua ragione fondante nell'emersione anticipata della crisi e nella predisposizione di un adeguato assetto per tale scopo, attraverso una sempre maggiore attenzione alla continuità aziendale.

L'obbligo di adottare adeguati assetti organizzativi non è, peraltro, una novità assoluta, essendo stato introdotto nel codice civile dalla Riforma del diritto societario e, secondo una corrente interpretativa, potendo essere ricavato anche antecedentemente alla richiamata Riforma, come riflesso e conseguenza del più generale dovere di diligenza, che imporrebbe di dotare la società di un adeguato assetto organizzativo funzionale al fine di garantire corretti processi decisionali e gestionali.

Sussequentemente alla Riforma del diritto societario, questo dovere risulta espressamente previsto dalla fattispecie normativa di cui all'articolo 2381, cod. civ., secondo cui il CdA valuta, sulla base delle informazioni ricevute, l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società e gli organi delegati curano che tale assetto sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa.

Il Legislatore della Riforma societaria ha quindi espressamente inteso sostituire il generico (e di difficile concreta individuazione) dovere di vigilanza sul generale andamento dell'attività, con obblighi precisamente indicati e specificati in termini di adeguatezza organizzativa, agire informato e rispetto dei principi di buona amministrazione.

L'intervento normativo del 2019 prevede, inoltre, un'ulteriore evoluzione sul piano finalistico, perché al dovere di adottare adeguati assetti organizzativi viene attribuito uno scopo ben preciso, e cioè di consentire di rilevare tempestivamente la crisi e la perdita di continuità e di porre in essere tempestivi interventi per adottare gli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità. Si assiste, quindi, a una duplice finalità: rilevare e, nel caso, intervenire con la massima tempestività per la risoluzione delle problematiche emerse.

Come premesso, pur avendo chiarito la finalità, il Legislatore non ha precisamente indicato il contenuto degli assetti organizzativi, limitandosi a sottolineare la necessità della loro adeguatezza.

Tale concetto implica, naturalmente, l'implementazione di una struttura di organizzazione interna che possa ritenersi "*adeguata*" all'andamento dell'attività d'impresa e, quindi, alle variazioni del rischio gestionale che questo comporta. Tale strutturazione dovrà necessariamente essere oggetto di continue analisi e verifiche interne.

Conseguentemente alla novella di cui al D.Lgs. 14/2019, la struttura organizzativa dev'essere ben intesa come lo strumento operativo tramite cui la percezione della crisi arriva agli organi societari, affinché la sua completa conoscenza consenta di predisporre i rimedi più opportuni.

Tuttavia, l'adeguatezza comporta ulteriormente una valutazione discrezionale da parte degli organi gestori, in merito al livello di organizzazione da raggiungere. Tale discrezionalità dev'essere orientata sulla base dei parametri quantitativi della natura e della dimensione dell'impresa.

Rientrando, dunque, nell'ambito delle valutazioni discrezionali, gli operatori del diritto si sono chiesti se il nuovo assetto dei doveri organizzativi introdotto dalla Riforma del 2019, esplicitamente volti alla tempestiva rilevazione della crisi e al tempestivo intervento per la sua risoluzione, possa avere riflessi sui criteri di valutazione della responsabilità gestoria e, in caso affermativo, in quali termini.

Come evidenziato dalla giurisprudenza, anche di merito, la mancata adozione di adeguati assetti da parte dell'organo amministrativo è tanto più grave quando l'impresa si trovi in situazione di equilibrio economico finanziario, dal momento che gli adeguati assetti sono funzionali proprio a evitare che l'impresa scivoli verso una situazione di crisi o di perdita della continuità, consentendo all'organo amministrativo di percepire tempestivamente i segnali di allarme e di assumere le iniziative opportune. Una volta manifestatasi la crisi, sfuma la gravità dell'adozione di adeguati assetti e viene in rilievo invece la mancata adozione di uno degli

strumenti previsti dall'ordinamento per fronteggiarla (cfr. Tribunale di Cagliari, sezione imprese, sentenza 19 gennaio 2022).

Addirittura, secondo quanto indicato nel medesimo provvedimento, l'assenza di un adeguato assetto organizzativo rappresenta una grave irregolarità che giustifica l'adozione di un provvedimento del Tribunale ex articolo 2409, cod. civ., quale la nomina di un amministratore giudiziario con mandato a verificare la predisposizione da parte degli amministratori degli atti organizzativi necessari.

Gli assetti organizzativi alla luce della *business judgment rule*

Il problema del rapporto tra l'ambito operativo del principio della *business judgment rule* e le scelte inerenti gli assetti organizzativi si viene a creare perché l'opzione organizzativa rientra nel concetto di gestione societaria, con ciò a dire che l'organizzazione diviene espressione di scelte di fondo di tipo gestionale ed è, a sua volta, funzionale all'adozione di decisioni in grado di orientare, influenzare e dirigere la gestione, anche nel momento di crisi.

Il Tribunale di Roma, sezione imprese, con la sentenza del 15 settembre 2020 ha compiutamente analizzato la questione e, con elaborata motivazione, ha fornito perfetta risposta al sindacato relativo all'operato degli amministratori alla luce del principio in oggetto.

Più specificamente, è stato osservato che, all'amministratore di una società, non può essere imputato a titolo di responsabilità ex articolo 2392, cod. civ., di aver compiuto scelte inopportune dal punto di vista economico, in ragione del fatto che una valutazione di tal genere pertiene alla discrezionalità imprenditoriale e può, conseguentemente, rilevare eventualmente come giusta causa di revoca dell'amministratore e non già come fonte di responsabilità contrattuale nei confronti della società. Da ciò deriva che il giudizio sulla diligenza dell'amministratore nell'adempimento del proprio mandato non può mai investire le scelte di gestione, o le modalità e circostanze di tali scelte, ma solamente l'omissione di tutte quelle cautele, verifiche e informazioni preventive normalmente richieste per una scelta di quel tipo, operata in quelle circostanze e con quelle modalità (cfr., Cassazione, sentenza n. 3652/1997).

Ciò significa, in altre parole, che gli amministratori non possono essere chiamati in causa a titolo di responsabilità solamente per il fatto che la gestione dell'impresa sociale ha avuto un esito pregiudizievole.

Ne consegue che la valutazione sull'eventuale responsabilità giuridica dell'amministratore non attiene al merito delle scelte imprenditoriali da lui compiute. La responsabilità giuridica di quest'ultimo può discendere, tuttavia: *“dal rilievo che le modalità stesse del suo agire denotano la mancata adozione di quelle cautele o la non osservanza di quei canoni di comportamento che il dovere di diligente gestione ragionevolmente impone, secondo il metro della normale*

professionalità, a chi è preposto ad un tal genere di impresa, ed il cui difetto diviene perciò apprezzabile in termini di inesatto adempimento delle obbligazioni su di lui gravanti”.

Nel caso degli amministratori di società, come in tutti i casi di gestione d’interessi altrui, il dovere in questione assume con ancora più forza i caratteri del dovere di protezione dell’altrui sfera giuridica, intesa quindi come il dovere di prendersi cura dell’interesse di colui, sia esso una persona fisica oppure un ente, che ha incaricato il gestore dell’amministrazione delle proprie attività e, per ciò stesso, lo ha investito di un compito con indubbie connotazioni fiduciarie.

L’amministratore ha, quindi, il solo dovere di gestire l’impresa sociale e, più in generale, di agire con la dovuta diligenza. Non ha, viceversa, l’obbligo di amministrare la società con successo economico. Nell’ipotesi in cui gli amministratori abbiano agito con la dovuta diligenza e, ciò malgrado, abbiano scelto di compiere operazioni imprenditoriali che si siano rivelate inopportune, il principio dell’insindacabilità nel merito delle loro scelte comporta che gli amministratori non sono responsabili per gli eventuali danni così arrecati alla società, anche nel caso in cui si versi in ambito di danni che altri amministratori, più competenti, avveduti e capaci, avrebbero con certezza evitato.

Risulta, dunque, non solo opportuno, ma addirittura necessario domandarsi se il principio della *business judgment rule*, venutosi a formare con specifico riferimento alle scelte imprenditoriali degli amministratori, possa applicarsi alle scelte “organizzative” da essi poste in essere.

Secondo la giurisprudenza, la risposta non può che essere affermativa, partendo proprio dalla formulazione dell’articolo 2381, cod. civ., norma che si riferisce al presidente, al comitato esecutivo e agli amministratori delegati e che pone a carico di questi ultimi il dovere di curare l’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società.

Sotto tale profilo, occorre sottolineare che la funzione organizzativa rientra sempre nel generale e ampio alveo dell’ambito della gestione sociale e che essa deve necessariamente essere esercitata impiegando un ineliminabile margine di libertà, ragion per cui le decisioni relative all’espletamento della stessa vengono incluse tra le decisioni strategiche. La predisposizione di un assetto organizzativo non costituisce dunque l’oggetto di un obbligo a contenuto specifico, ma al contrario, di un obbligo non predeterminato nel suo contenuto, che acquisisce concretezza solo avuto riguardo alla specificità dell’impresa esercitata e del momento in cui quella scelta organizzativa viene posta in essere.

Tale obbligo organizzativo può essere efficacemente assolto facendo precipuo riferimento non solo ed esclusivamente a rigidi parametri normativi, perché come detto non è rinvenibile, sulla semplice base del dettato normativo contenuto nel codice civile, un modello di assetto utile per tutte le situazioni, ma anche ai principi elaborati dalle c.d. “*scienze aziendalistiche*”, cioè dalle associazioni di categoria o dai codici di autodisciplina.

Come affermato dalla giurisprudenza e dalla dottrina: “*l’esistenza di un ambito discrezionale*

entro il quale gli amministratori possono compiere le loro scelte aventi carattere organizzativo deriva dal fatto che il legislatore ha utilizzato come criterio di condotta, a cui essi devono attenersi nella configurazione e nella verifica degli assetti societari, la clausola generale dell'adeguatezza e, dunque, una clausola elastica, al pari, della clausola di diligenza dovuta nel realizzare una scelta imprenditoriale".

La scelta organizzativa rimane sempre una scelta afferente al merito gestorio, per la quale vale necessariamente il criterio dell'insindacabilità, e ciò pur sempre nella vigenza dei limiti sopra esposti e, cioè, che la scelta effettuata sia razionale e/o ragionevole e non sia connotata, sin dall'inizio, da imprudenza, tenuto conto del contesto, e sia stata accompagnata dalle verifiche imposte dalla diligenza richiesta dalla natura dell'incarico.

Le conseguenze del nuovo articolo 2086, cod. civ.

Il richiamato intervento normativo rappresenta, per così dire, la soluzione a un precedente dibattito.

Acclarata, dunque, l'applicabilità della regola della *business judgment rule* anche alle scelte organizzative, appare necessario esaminare il modo di atteggiarsi della regola suddetta con riferimento ai doveri codificati nella nuova formulazione dell'articolo 2086, cod. civ..

Un sicuro elemento di novità introdotto dall'intervento normativo del 2019 è rappresentato dal fatto che i doveri degli organi di gestione, che sino a ora erano stati declinati tendenzialmente nel momento della crisi già in atto, vengono in rilievo già nella fase pre-crisi. Come già evidenziato, infatti, l'articolo 2086, cod. civ., sancisce il dovere degli amministratori di adottare adeguati assetti organizzativi con la doppia finalità: di rilevazione tempestiva della crisi e di intervento tempestivo al fine del superamento della stessa.

Si deve, allora, chiedere se sia configurabile (ed entro che limiti) una responsabilità degli organi di gestione nel caso in cui non sia stata fatta alcuna pianificazione, non vi sia stata alcuna attenzione agli indizi di pre-crisi e non sia stato adottato alcun assetto organizzativo a tal fine, ovvero, nel caso in cui gli indizi siano stati rilevati e la pianificazione sia stata fatta, ma le scelte organizzative degli amministratori si siano rivelate inefficaci al fine della risoluzione della crisi e si sia, comunque, arrivati al fallimento con danno per i creditori.

Sotto altro profilo, si tratta, quindi, di capire in primo luogo se e in quali termini possa essere sindacata la scelta di una determinata struttura organizzativa piuttosto che un'altra, ai fini della rilevazione tempestiva degli indizi della crisi e della perdita della continuità aziendale.

In secondo luogo, si tratta di capire se un eventuale *deficit* organizzativo possa consentire di affermare la responsabilità dell'organo gestorio laddove siano state assunte determinate scelte relative alla pianificazione degli interventi per prevenire la degenerazione della crisi,

che poi si siano invece rivelate dannose o fallimentari.

Ebbene, la più recente giurisprudenza afferma che sotto entrambi i profili (sia quello della rilevazione della crisi, sia quello degli interventi conseguenti), le scelte dell'amministratore – siano esse prettamente gestionali, siano esse di tipo organizzativo – possano essere sindacate nei limiti del principio della *business judgment rule*. Di conseguenza, mentre da un lato appare certo che la mancata adozione di qualsivoglia misura organizzativa comporti di per sé una responsabilità dell'organo gestorio, dall'altro, si ritiene possibile assoggettare a sindacato giudiziale la struttura organizzativa predisposta dall'amministratore nei limiti e secondo i criteri della proporzionalità e della ragionevolezza (e, precisamente, in questo ambito secondo i criteri della adeguatezza), ciò al fine di verificare se fosse idonea a far emergere gli indici della perdita della continuità aziendale e se la tipologia degli interventi scelta dall'organo gestorio sia ragionevole e non manifestamente irrazionale. Ed è evidente che tale verifica andrà effettuata sulla base di una valutazione *ex ante*, tenendo conto delle informazioni conosciute o conoscibili dall'amministratore, e a prescindere dai risultati concreti che poi sono stati raggiunti. Ciò, in quanto la responsabilità dell'amministratore presuppone pur sempre una condotta colposa o dolosa.

Ne deriva che dovrà considerarsi responsabile l'amministratore che ometta del tutto di approntare una qualsivoglia struttura organizzativa, rimanendo inerte di fronte ai segnali indicatori di una situazione di crisi o pre-crisi. Per contro, non potrà ritenersi responsabile l'amministratore che abbia predisposto delle misure organizzative che, con una valutazione *ex ante*, erano adeguate, secondo le sue conoscenze e secondo gli elementi a sua disposizione, a verificare tempestivamente la perdita della continuità aziendale. Parimenti, non potrà ritenersi responsabile l'amministratore che, pur avendo tempestivamente rilevato – grazie alla struttura organizzativa predisposta – il venir meno della continuità aziendale, ponga in essere degli interventi che, successivamente, si rivelino inutili a evitare la degenerazione della crisi (ed eventualmente il fallimento della società), qualora tali interventi – sempre sulla base di una valutazione *ex ante* – non risultino manifestamente irrazionali e ingiustificati.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Crisi e risanamento](#)”.



CASI OPERATIVI

La riduzione Imu per i fabbricati vincolati richiede la notifica di un provvedimento della Sovrintendenza

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



FiscoPratico

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**

per lo **Studio del Commercialista**

[scopri di più >](#)

Mario Rossi è proprietario di un appartamento in un fabbricato storico nel centro della città, che venne edificato nel XVII secolo da una importante famiglia nobile; numerosi ambienti di tale abitazione sono affrescati e tali affreschi sono stati recentemente recuperati con una ingente spesa.

Per tale immobile non è mai stato riconosciuto l'interesse storico-artistico, ma vista l'importanza dello stesso si ritiene che esso dovrebbe beneficiare delle agevolazioni Imu previste per i fabbricati vincolati.

È corretto?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

Acconto Iva in scadenza il prossimo 27.12.2024

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

I **contribuenti tenuti ad effettuare le liquidazioni periodiche Iva**, ossia i **possessori di partita Iva che esercitano attività di impresa o attività artistiche o professionali**, di cui agli [articoli 4 e 5, D.P.R. 633/1972](#), sono tenuti al versamento dell'**acconto Iva entro il prossimo venerdì 27.12.2024**.

Risultano, però, **esonerati dal versamento dell'anticipo Iva**:

- i soggetti che **hanno effettuato soltanto operazioni imponibili, esenti o non soggette ad imposta**;
- i **produttori agricoli con volume d'affari inferiore a 7.000 euro**, di cui all'[articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#);
- i **contribuenti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale**, per i quali l'[articolo 74, D.P.R. 633/1972](#), consente il versamento dell'Iva con le stesse modalità previste per l'imposta sugli intrattenimenti;
- le **associazioni sportive dilettantistiche**, nonché le **associazioni senza fini di lucro e quelle pro-loco in regime forfettario**, che abbiano esercitato l'opzione di cui all'[articolo 1, comma 1, L. 398/1991](#);
- i **raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta**;
- coloro, **imprenditori individuali, che hanno dato in affitto l'unica azienda**, entro il 30.9.2023, se contribuenti trimestrali, ovvero entro il 30.11.2023, se contribuenti mensili, a condizione che **non esercitino altre attività soggette ad Iva**.

Inoltre, sono esonerati i **soggetti che non dispongono dei dati storico o previsionale Iva**; in particolare, a titolo esemplificativo, sono esonerati:

- i **"contribuenti mensili"** (ossia coloro che liquidavano l'Iva mensilmente) **che hanno cessato l'attività entro il 30.11.2024**;
- i **"contribuenti trimestrali"** (ossia coloro che liquidavano l'Iva trimestralmente) **che hanno cessato l'attività entro il 30.9.2024**;
- i **contribuenti che hanno iniziato l'attività nel 2024** e, di conseguenza, non possiedono

un dato storico per il calcolo dell'acconto;

- coloro che **hanno chiuso il periodo di imposta 2023 con un credito Iva** e, pertanto, non hanno un dato storico positivo ai fini del calcolo dell'acconto;
- coloro che prevedono di chiudere la contabilità Iva con una **eccedenza detraibile di imposta** e, pertanto, un versamento ulteriore non farebbe altro che aumentare il credito già esistente.

L'importo dovuto in acconto, **da versare all'Erario entro venerdì 27.12.2024**, può essere calcolato scegliendo alternativamente, in base alla convenienza, il **metodo "storico", o il "previsionale" ovvero quello "analitico effettivo"**.

Il **metodo storico** prevede che l'acconto Iva è pari all'**88% del versamento effettuato**, o che dovrebbe essere stato effettuato, per il mese, ovvero per il trimestre, dell'anno precedente, **al lordo dell'acconto dovuto per l'anno precedente**.

In particolare, la base di calcolo, su cui applicare l'88% dovuto, è pari al debito d'imposta risultante:

- per i **contribuenti mensili**, dalla **liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2023**;
- per i **contribuenti trimestrali ordinari**, dalla dichiarazione annuale Iva 2024, relativa al periodo di imposta 2023, e dalla comunicazione della liquidazione periodica Iva relativa all'ultimo trimestre 2023, quale la **differenza tra il totale dell'Iva dovuta** (VL38 da dichiarazione annuale Iva) **e gli interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale** (VL36 da dichiarazione annuale Iva), **una volta aumentato dell'acconto dovuto** (VP13 da comunicazione della liquidazione periodica ovvero VH17 da dichiarazione annuale Iva);
- per i **contribuenti trimestrali "speciali"**, quali autotrasportatori, distributori di carburante, imprese di somministrazione acqua, gas, energia elettrica, ecc., occorre fare riferimento alla **liquidazione periodica del quarto trimestre dell'anno 2023**.

Applicando il **metodo previsionale**, l'acconto Iva è pari all'**88% di una stima del debito che si ritiene di maturare fino al 31.12.2024**.

Infine, applicando l'ultimo metodo, ossia il **metodo analitico**, l'acconto Iva è pari al **100% delle operazioni effettuate fino al 20.12.2024**.

L'acconto Iva deve essere **versato con modello F24**, in **un'unica soluzione**, indicando, all'interno della sezione Erario, i seguenti codici tributo:

- **6013**, per i **contribuenti mensili**;
- **6035**, per i **contribuenti trimestrali**.

Infine, si evidenzia che l'acconto Iva **non è dovuto se di importo inferiore a 103,29 euro**.

Interessi personali e presenza fisica nella circolare n. 20/E/2024

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

Fiscalità internazionale in pratica 2025

Il punto dopo la riforma

Scopri di più

A partire dal 2024, è stato riscritto il comma 2, dell'[articolo 2, Tuir](#), recante la disciplina relativa alla **residenza fiscale delle persone fisiche**. Tra gli aspetti di maggior rilievo si ricorda:

- l'abbandono del **criterio della iscrizione all'anagrafe**, che degrada a mera presunzione superabile con la stessa normativa interna;
- la **conferma del criterio della residenza** ai sensi del codice civile;
- la **declinazione del criterio del domicilio** esclusivamente in relazione ai profili di tipo personale e non professionale;
- l'introduzione del **criterio della presenza fisica**.

La [circolare n. 20/E/2024](#) offre alcuni chiarimenti che destano **nel lettore alcune perplessità**. Partiamo dal **domicilio** inteso come centro di interessi personali. Al punto 2.1.1 (Parte I) emergono:

- il **rapporto di coniugio**;
- il rapporto di **unione civile**;
- Le **relazioni personali** connotate da un carattere di stabilità (qual è il caso delle coppie conviventi);
- la dimensione stabile dei **rapporti sociali del contribuente** qualora risultino da elementi certi, come ad esempio, l'iscrizione ad un **circolo sportivo o culturale**.

La [circolare n. 20/E/2024](#) sembra **non attribuire rilevanza ai rapporti con eventuali genitori, figli o amici** e sembra dare rilievo ad una **valutazione individualista degli interessi personali** del soggetto. In effetti i parenti te li trovi, mentre il coniuge e gli amici te li scegli.

Lascia perplessi, in prima battuta, il **mancato riferimento ai figli**. Invero, la lista deve intendersi come meramente indicativa e, infatti, i figli entrano in gioco in un **discutibile esempio proposto** a pag. 11 della citata [circolare n. 20/E/2024](#). L'Ufficio propone l'esempio di un soggetto (Tizio) che mantiene contemporaneamente **un'abitazione di proprietà sia in Italia sia nello stato Beta**.

Nell'abitazione italiana vivono i figli di Tizio, nati da un primo matrimonio, mentre nella casa situata nello Stato Beta **vive l'attuale coniuge di Tizio**.

Tizio lavora ordinariamente in Italia, ma si reca frequentemente in vari Paesi per motivi professionali, nonché nello Stato Beta **durante i fine settimana e nei periodi di astensione dal lavoro**.

L'Agenzia ipotizza che durante l'anno Tizio **permane mediamente 145 giorni in Italia, 120 giorni nello Stato Beta e 100 giorni in altri Paesi**.

In modo assolutamente condivisibile, l'Agenzia delle entrate osserva come nel caso prospettato **non sia immediatamente individuabile lo Stato in cui si concentrano le relazioni personali e familiari di Tizio**, relazioni che potrebbero essere equivalenti sia in Italia, dove si trovano i figli, sia all'estero dove si trova la moglie.

Tuttavia, in modo alquanto discutibile, la [circolare n. 20/E/2024](#) risolve la questione affermando che, nel caso di specie, un utile criterio può essere individuato nel **periodo di permanenza fisica sul territorio dello Stato**. Nella fattispecie in esame, quindi, Tizio **risulterebbe residente in Italia**.

Dall'esempio proposto sembrerebbe, quindi, quasi intendersi che i **legami affettivi assumono rilevanza in caso di presenza fisica**.

Ebbene, fermo restando che le conclusioni dell'Agenzia **non sono definitive**, in quanto la stessa usa il condizionale, chi scrive ritiene che **non si possa far coincidere il "luogo in cui si sviluppano le relazioni personali e familiari" con il luogo in cui il contribuente è fisicamente presente**.

Ben potrebbe, infatti, accadere che Tizio **nei 145 giorni in cui permane in Italia**, viva sotto lo stesso tetto dei figli, ma che **i rapporti con essi siano pressoché nulli** (in quanto gli stessi conducono la loro vita) e Tizio, durante i citati 145 giorni, passi le **serate al telefono con la moglie che vive all'estero**.

Anche in tema di **dimora abituale** (residenza ai sensi del codice civile) le cose non migliorano. A pagina 8, infatti, l'Agenzia propone il caso della persona già fiscalmente residente in Italia che, nel 2024, dimora abitualmente nel nostro Stato **fino al 29 febbraio, il 1° marzo si trasferisce in uno Stato estero** ove dimora abitualmente **fino al 29 agosto, per ritornare il 30 agosto alla propria dimora abituale italiana** e permanervi **fino alla fine dell'anno**.

L'Agenzia osserva che tale persona, avendo avuto la propria dimora abituale in Italia per **complessivi 184 giorni nel corso dell'anno** – seppur non consecutivi – manterrà **la residenza fiscale nel nostro Stato per il periodo d'imposta 2024**.

La perplessità discende dal fatto che la **dimora abituale può difficilmente computarsi a giorni**.

Approcciato in questo modo, il **criterio sembra confondersi con quello della presenza fisica.**

Visto che lo abbiamo menzionato, veniamo, infine, al criterio della presenza fisica. Anche in questo caso le preoccupazioni non mancano, in considerazione del fatto che **la norma stabilisce che si considerano anche le frazioni di giorno.** Ciò che ne esce è che molti soggetti saranno considerati **residenti in Italia in base alla normativa interna.**

Un primo pensiero va agli **studenti che risiedono vicino al confine e frequentano una università italiana.** Il **superamento dei 183 giorni è assolutamente possibile.** In questi casi, volendo a questo stadio di analisi limitarci al momento alla norma interna, il problema può essere risolto constatando che spesso si tratta di persone fisiche che non percepiscono redditi. La cosa, tuttavia, non è affatto scontata e si pone inoltre il problema di monitorare eventuali investimenti detenuti all'estero come, ad esempio, un conto corrente con qualche regalia ricevuta dai genitori.

Più seria, a mio avviso, è la **posizione dei frontalieri esteri che lavorano in Italia.** La nuova disciplina stride, ovviamente, con la stessa natura del regime fiscale dei frontalieri che – secondo la regola generale – dovrebbero essere **assoggettati a tassazione soltanto nel Paese di residenza** che noi abbiamo considerato sempre essere **quello dove dormono con la famiglia.** Ebbene, anche un contratto di lavoro part time in territorio nazionale potrebbe finire col rendere il frontaliere residente in Italia. La tassazione esclusiva nel Paese estero verrebbe di primo acchito **sostituita con una tassazione esclusiva italiana.** Il problema dovrà, in questo caso, essere **risolto con le convenzioni.**

Che dire poi di chi è presente fisicamente in Italia contro la propria volontà in quanto ricoverato in lunga degenza in una clinica o in un istituto di pena? E chi **entra in Italia a piedi o in auto** ogni giorno per bere un caffè o fare la pausa pranzo. E quelli che **sorvolano il nostro Paese in aereo?**

L'Ufficio propone il caso di un contribuente che giunge in Italia con un **aereo che atterra alle ore 23:00 del giorno 1.7.2024** (anno bisestile) per restare ininterrottamente nel territorio dello Stato **fino alle ore 01:00 del giorno 31.12.2024.**

Ebbene, l'Agenzia afferma che poiché **la presenza fisica si protrae per 184 giorni il contribuente sarà considerato fiscalmente residente in Italia per tutto l'anno.**

Invero, poiché spetta all'Amministrazione finanziaria provare la presenza fisica per 184 giorni, questa dovrà altresì dimostrare che il contribuente **non ha mai soggiornato integralmente all'estero per alcuni giorni.**

Questi aspetti e molti altri verranno approfonditi nel percorso **fiscalità internazionale in pratica 2025** programmato a partire dal **prossimo mese di gennaio 2025.**

La rettifica e liquidazione della maggiore imposta derivante dalla dichiarazione di successione

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: decreto definitivo di revisione dell'imposta di successione e gli impatti della riforma

Scopri di più

Il **D.Lgs. 139/2024**, di riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni, ha rimodulato l'[articolo 34, D.Lgs. 346/1990](#); norma che si occupa della **rettifica e liquidazione della maggiore imposta** derivante dalla dichiarazione di successione.

In forza di quanto disposto dal novellato [articolo 34, D.Lgs. 346/1990](#), l'ufficio, se ritiene che la **dichiarazione della successione**, o la dichiarazione sostitutiva o integrativa, sia **incompleta o infedele**, provvede con lo stesso atto alla **rettifica e alla liquidazione della maggiore imposta**, con gli interessi dalla **data di notificazione della liquidazione** dell'imposta principale **nella misura del 4,5% per ogni semestre compiuto**.

Il comma 2, dell'[articolo 34, D.Lgs. 346/1990](#), disciplina il **contenuto dell'avviso** di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta:

- la **descrizione dei beni o diritti non dichiarati**, con l'indicazione del **valore** attribuito a ciascuno di essi o del maggior **valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati**;
- l'indicazione delle **donazioni anteriori non dichiarate e del relativo valore**, o del maggior valore attribuito a quelle dichiarate;
- l'indicazione dei **criteri** seguiti nella **determinazione dei valori** a norma degli articoli da [14 a 19, D.Lgs. 346/1990](#);
- l'indicazione **delle passività e degli oneri** ritenuti in tutto o in parte inesistenti, con la specificazione degli elementi di prova contraria alle attestazioni e agli altri **documenti prodotti dal dichiarante**;
- l'indicazione delle **aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta**. Per i beni immobili e le aziende devono essere indicati anche **gli elementi in base ai quali**, secondo le disposizioni ivi contenute, **ne è stato determinato il valore o il maggior valore**.

Come si vede, rispetto alla precedente formulazione, **non sono più presenti, fra l'altro, i beni o diritti alienati dal defunto negli ultimi 6 mesi**.

La **motivazione dell'atto** deve indicare i **presupposti di fatto e le ragioni giuridiche** che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento ad un **altro atto non conosciuto né ricevuto** dal contribuente, questo deve essere **allegato all'atto che lo richiama**, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo, **se non sono osservate tali disposizioni**.

Ricordiamo che, in forza del principio del **contraddittorio preventivo**, di cui **all'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), introdotto dal D.Lgs. 219/2023**, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un **contraddittorio informato ed effettivo**. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di **non accogliere**.

Ai fini della rettifica, il valore dei beni immobili e dei diritti reali immobiliari è determinato dall'ufficio, **avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo ed alle divisioni e perizie giudiziarie, anteriori di non oltre tre anni alla data di apertura della successione**, che hanno avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al **reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili**, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla **detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari**, nonché ad **ogni altro elemento di valutazione**, anche sulla base di indicazioni **fornite dai comuni**.

Per la determinazione del valore delle aziende, dei diritti reali su di esse e delle azioni o quote, l'ufficio può tenere conto anche degli **accertamenti relativi ad altre imposte** e può procedere ad **accessi, ispezioni e verifiche**, secondo le disposizioni relative all'Iva.

Non sono rettificabili i valori degli immobili iscritti in catasto con attribuzione di rendita dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, **a 65 volte il reddito dominicale** risultante in catasto e, per i fabbricati, **a 100 volte il reddito risultante in catasto**, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sui redditi, né i valori della nuda proprietà e dei diritti reali di godimento sugli immobili stessi dichiarati in misura non inferiore a quella determinata su tale base. Tale norma non si applica per i terreni per i quali gli strumenti urbanistici prevedono la **destinazione edificatoria, che sono sottoposti alle ordinarie regole**.

Per i fabbricati dichiarati per l'iscrizione nel catasto edilizio, ma non ancora iscritti alla data di presentazione della dichiarazione della successione, l'applicazione del cd. **valore automatico si applica a condizione**:

1. che la volontà di avvalersene sia espressamente **manifestata nella dichiarazione della successione**;
2. che in allegato alla **domanda di voltura catastale**, la quale in tal caso non può essere inviata per posta, sia presentata specifica istanza di attribuzione della rendita, recante l'indicazione degli elementi di individuazione del fabbricato e degli estremi della dichiarazione di successione, di cui l'ufficio tecnico erariale rilascia ricevuta in duplice esemplare;



3. che la ricevuta, entro il **termine perentorio di 60 giorni dalla presentazione della dichiarazione di successione**, sia prodotta all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, il quale ne **restituisce un esemplare con l'attestazione dell'avvenuta produzione**.

ACCERTAMENTO

L'accertamento definitivo della società preclude il diritto di contestazione del socio

di Luciano Sorgato

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 30568/2024, consolida il suo orientamento preclusivo in ordine al **diritto del socio a contestare la legittimità dell'accertamento** divenuto definitivo nei **confronti della società partecipata**. Nella citata ordinanza è testualmente riportato: *“Per consolidata giurisprudenza di legittimità, qualora nei riguardi di una società di capitali a ristretta base partecipativa sia intervenuto un accertamento definitivo circa l'esistenza di utili “in nero” realizzati dal sodalizio, il giudizio tributario promosso dal socio ne rimane pregiudicato non potendo in esso prospettarsi doglianze riferibili a tale accertamento”*.

L'indirizzo giurisprudenziale appare **opinabile e scarsamente conciliabile** con l'indeclinabile diritto di difesa ([articolo 24 Cost.](#)). A tal proposito, si deve sottolineare come, per chiara dottrina accademica (A. Contrino, “La definitività dell'accertamento della società non può mai essere opposta al socio che ha il pieno diritto costituzionalmente tutelato di avversare tutti i presupposti del proprio successivo atto impositivo”, in Rass Trib. n. 5/2013), **neppure la cosa giudicata sostanziale nei confronti della società può legittimamente precludere al socio il diritto di interloquire** in ordine a tutti i **presupposti alla base del proprio atto impositivo** e ciò in forza dell'Ordinanza n. 5/1998 non eludibile della Corte costituzionale.

In piena condivisione con quanto scritto dal citato autore, nel **giudizio instaurato dal socio** con l'impugnazione dell'atto di accertamento **emesso nei suoi confronti**, il **ricorrente è il socio e la materia del contendere è costituita dal predetto atto impositivo** che accerta un maggior reddito personale dello stesso. Orbene, è del tutto evidente che **il socio è soggetto del tutto distinto dalla società di capitali** previamente accertata e che egli ha **il pieno diritto di fondare la difesa su tutti i presupposti del proprio successivo atto impositivo** e ciò per almeno **due fondamentali ragioni**.

La prima è rinvenibile nel principio generale secondo cui il **destinatario di ogni atto di accertamento ha il diritto di contestare tutti i presupposti di fatto e di diritto** (nessuno escluso) alla base della **ripresa fiscale mossa nei suoi confronti**. La seconda ragione è che anche **la definitività di un atto impositivo non può mai essere opposta** ad un soggetto al quale l'Amministrazione finanziaria non abbia **personalmente rivolto la sua specifica funzione**

impositiva, così come non può mai essere preteso che il **giudicato faccia stato nei confronti di un terzo estraneo** alle parti processuali.

E ciò è tanto più vero se si considera che, come messo in evidenza dalla stessa Corte di Cassazione, per le società di capitali (comprese quelle asserite a ristretta base partecipativa) **non ricorre l'ipotesi del litisconsorzio necessario** (affermato solo per le società di persone) e, dunque, **il socio non è legittimato ad impugnare l'avviso di accertamento notificato alla società**: l'unico soggetto nella condizione processualmente potestativa di farlo è, infatti, la **sola società destinataria dell'atto medesimo**, per cui il socio non può essere ritenuto vincolato al punto di **vedersi preclusa in radice ogni difesa**, se la **società non impugna il predetto avviso** facendolo diventare definitivo.

Nel mettere in discussione il maggior utile accertato alla società, contestandone i relativi presupposti, il socio non impugna affatto l'atto di accertamento della società e **non pretende che le situazioni connesse al debito tributario contestato alla medesima siano modificate**. Il socio si limita legittimamente a contestare nel suo presupposto fondativo il **proprio maggior reddito** che sarebbe costituito da una parte dell'utile occulto accertato alla società: questa pretesa sussistenza di un utile in nero, da cui scaturisce il dividendo occulto **contestato al socio**, rappresenta, con tutta evidenza, **un presupposto di fatto dell'accertamento a carico del socio** e, dunque, è **materia del giudizio relativo al suo atto impositivo** che non può non essere contestato in ogni sua parte proprio, ai sensi dell'ineludibile perentorietà prescrittiva dell'[articolo 24, Cost.](#)

A tale specifico proposito, non può essere considerato un caso che, nel nostro ordinamento giuridico, **non vi sia traccia di una disposizione che, in modo espresso, disponga in ordine ad una tale preclusione**, in quanto se esistesse, essa si porrebbe in insanabile **contrasto con il citato articolo 24, Cost.** A conforto di tale agevole conclusione, va segnalata – qualora ce ne fosse ancora bisogno – che prima della sentenza con cui le Sezioni Unite della Cassazione (sentenza n° 14815/2008) hanno riconosciuto **l'esistenza di un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra le società di persone e i soci della stessa**, la Corte Costituzionale, con ordinanza 29.1.1998, aveva sancito, dettando una **soluzione di principio del tutto conforme e persino sovrapposta a quella sopra esposta**, che nell'ipotesi di società di persone **deve sempre essere ritenuto consentito al socio**, allorché gli **sarà notificato l'atto impositivo relativo al suo reddito personale**, la possibilità di tutelare i suoi diritti, contestando anche nel merito l'accertamento del suo reddito di partecipazione, nonostante **l'intervenuta definitività dell'accertamento del reddito societario**, pena la manifesta violazione dell'[articolo 24, Cost.](#)

Per la citata chiara dottrina (A. Contrino), il manifesto supporto della stessa Corte costituzionale **consente di interdire ogni forma limitativa del pieno diritto di difesa processuale del socio**. Neppure l'efficacia riflessa della cosa giudicata sostanziale può compromettere nei confronti del socio il **ricorso alla piena tutela giudiziaria**, dal momento che tale pieno diritto, oltre a **derivare dai chiari principi processuali** sopra esposti, è suggellato, sul piano degli effetti, dalla Corte costituzionale.