



Il ***Buco di Viso (o Buco delle Traversette)***. Non poteva mancare, tra le infrastrutture di comunicazione della nostra Provincia, quello che è stato il primo traforo alpino della storia, ideato nel 1477 da Ludovico II, marchese di Saluzzo, con l'avallo del re di Francia Luigi XI, per agevolare il transito tra il Marchesato e il Delfinato. Sito in alta Valle Po, sotto il colle delle Traversette, a nord del Monviso, a 2.882 m s.l.m., misura circa 75 metri. Percorribile solo a piedi, o con i muli carichi di due some laterali, fu inizialmente destinato al trasporto delle merci, principalmente del sale proveniente dalla Francia, con notevole sviluppo dei commerci tra i due versanti, ma vide successivamente, a periodi alterni, anche il passaggio degli eserciti e, in tempi più recenti, fu utilizzato dai nostri emigranti diretti in Provenza in cerca di lavoro o di fortuna. Attualmente è solo più frequentato da escursionisti e si può percorrere liberamente, anche se è in buona parte invaso da detriti.

Le **copertine del 2023** del nostro Notiziario mensile sono dedicate alle vie di comunicazione, alle infrastrutture di trasporto, ai collegamenti della Provincia di Cuneo. Strumenti indispensabili per lo sviluppo economico, demografico, culturale e sociale di un territorio, ma note dolenti per la nostra grande Provincia, da sempre isolata; vuoi per ragioni geografiche, vuoi, talvolta, per scelte poco lungimiranti. Ci auguriamo che le immagini – ricavate in parte da vecchi archivi fotografici, ma in parte merito dell'amico fotografo Maggiorino Campra – e i brevi commenti che le accompagnano, possano essere motivo di riflessione e, perché no, di stimolo.

	Pag.
<b><i>Temi del mese</i></b>	
Empatia, società e politica.....	3
Alcuni richiami sull'accettazione dell'eredità con il beneficio d'inventario.....	6
Nuove disposizioni in tema di definizione delle pendenze tributarie.....	11
<b><i>Tributi</i></b>	
Rottamazione quater, proroga di due mesi ma l'istanza anticipata consente di ottenere il Durc.....	13
Ravvedimento speciale valido anche per redditi di fonte estera, Ivie e Ivafe.....	13
Delega fiscale: misure allo studio in tema di detrazione dell'Iva.....	14
Cessione crediti pro soluto.....	14
L'errore dello sconto in fattura non fa perdere il bonus.....	15
La remissione in bonis della cessione dei crediti.....	15
Gli errori contabili non vanno più rettificati anche nella dichiarazione dei redditi.....	15
Tassazione agevolata per i redditi derivanti dalle agroenergie per l'esercizio 2022.....	16
Cessioni intracomunitarie: come dimostrare la non imponibilità ed il regime del "call of stock" .....	16
Terreni agricoli e terreni edificabili nella prospettiva fiscale.....	16
<b><i>Diritto commerciale, bilancio, contabilità e varie</i></b>	
Licetà delle audio-video assemblee e principio di collegialità.....	17
Quando è possibile nominare amministratori non soci nelle società di persone.....	18
La posizione del nuovo proprietario in tema di abusi edilizi.....	18
<b><i>Trust e attività fiduciaria</i></b>	
La forma del patto fiduciario relativo all'intestazione di quote di S.r.l.....	18
Trust e Patto di famiglia.....	19
<b><i>Agevolazioni e contributi</i></b>	
Bando "Fedeltà al lavoro e progresso economico 2023" .....	20
Bonus trasporti 2023.....	20
<b><i>Consulenza del lavoro</i></b>	
Lavoro domestico.....	20
Congedi straordinari e permessi legge 104.....	21
Conservazione del posto in caso di malattia e infortunio.....	21
Incentivi per assunzione di personale altamente qualificato.....	21
Novità del DL lavoro.....	22
Coefficiente di rivalutazione del TFR.....	22
<b><i>L'azienda di domani in Italia</i></b>	
Quanto ti amo "instabile" Italia.....	23
<b><i>Scadenziario</i></b>	
Mese di maggio.....	24
<b><i>Riferimenti utili e contatti</i></b> .....	25

## ORARI DI APERTURA AL PUBBLICO DELLO STUDIO

	Mattino	Pomeriggio
Lunedì	8:30 – 12:30	14:30 – 18:30
Martedì	8:30 – 12:30	CHIUSO
Mercoledì	8:30 – 12:30	CHIUSO
Giovedì	8:30 – 12:30	14:30 – 18:30
Venerdì	8:30 – 12:30	14:30 – 18:30

Apriamo il numero di aprile del nostro Notiziario in modo un po' diverso dal solito. *Laura Boella*, filosofa e traduttrice italiana, professoressa ordinaria di filosofia morale presso l'Università degli Studi di Milano, grande studiosa del pensiero femminile del Novecento, ha sviluppato ed approfondito, tra gli altri, il tema dell'empatia. Recentemente è stata chiamata a discutere i risultati di una ricerca promossa dalla società VERA Studio, sotto l'egida della Fondazione Luigi Einaudi, dal titolo "EISI Empathy Index del Sistema Italia – Verso un indice nazionale di empatia nei processi decisionali e di informazione" presentata al Senato lo scorso 27 marzo. A margine di tale ricerca la Professoressa Boella ha elaborato, appositamente per il nostro Notiziario, il contributo che di seguito riportiamo raccomandandone un'attenta lettura ai destinatari di questo foglio. Nel ringraziare l'Autrice per l'eccezionale privilegio che ci ha concesso non possiamo che condividere la riflessione finale espressa nel suo scritto: "Il lavoro alle relazioni è difficile in una società complessa come quella contemporanea, ma rappresenta uno snodo fondamentale per la realizzazione di una società più giusta e per una vita dotata di senso" e, ci permettiamo di aggiungere, anche per una gestione più consapevole, attenta e proficua delle imprese, al cui mondo è in particolare indirizzato il nostro Notiziario.

\* \* \*

### **Empatia, società e politica**

La ricerca filosofica e scientifica sull'empatia ha avuto un importante sviluppo negli ultimi vent'anni. Gli studi di nuova generazione in particolare ne hanno messo in luce la complessità guardando al ruolo che questa capacità umana svolge non solo nelle relazioni intersoggettive, ma anche nell'ambito sociale e politico. L'interesse, a volte diventato una moda, per l'empatia è nato dal fatto che nelle società orfane delle spinte rivoluzionarie provenienti dalle ideologie entrate in crisi alla fine del secolo scorso si è aperto un vuoto tra individualismo sfrenato (sì l'imprenditore di te stesso) e entità collettive, sovra-individuali. Globalizzazione, deep State, web, scienza e big data sono apparse forze e processi che passano sopra la testa del singolo, incontrollabili e ingovernabili se non da poteri oscuri, finanziari, tecnologici, geopolitici. L'empatia è apparsa una risorsa proprio per riempire quel vuoto, in quanto capacità relazionale, di messa in contatto tra la sfera strettamente individuale della sensibilità e delle emozioni e la presenza di altri esseri umani, spesso altri "distanti", che abitano il mondo. L'importante funzione sociale e politica dell'empatia ha aperto nuovi spazi di indagine e nuovi interrogativi. La risposta empatica si innesca spesso in maniera involontaria. Sappiamo che è associata a aree del cervello sensoriali e affettive (i sistemi mirror, ma non solo) dal funzionamento automatico: si risuona affettivamente con il dolore, la gioia, la vergogna espressi da un gesto, da una mimica del volto altrui. Questa prima risposta sensoriale-affettiva può essere breve, interrompersi o dare luogo all'attivazione di aree cognitive, quelle del perspective taking o mettersi nei panni degli altri. Dall'immediato "sentire" che un altro soffre si passa così all'esplorazione del suo mondo, alla ricerca delle ragioni del suo disagio che può preludere a un comportamento di aiuto, a una partecipazione alla sua esperienza. La complessità di questo passaggio, che non si verifica sempre, conferma l'idea oggi diffusa che l'empatia sia una capacità fragile e delicata, non priva di lati oscuri (non sempre abbia di mira il bene dell'altro). Insomma le sue molteplici sfaccettature non derivano soltanto da scariche di neuroni, ma da scelte, da impegni legati alla cultura, al contesto concreto in cui avviene la relazione con l'altro.

Nella ricerca sull'empatia, spesso si è gettato un ponte frettoloso dall'individuo singolo (peraltro oggetto della maggioranza degli studi sperimentali) al comportamento sociale, altruistico, solidale. Non è facile attribuire a una capacità che impegna direttamente la sensibilità corporea e affettiva di un individuo e i suoi legami più prossimi, la funzione di gettare un ponte verso organizzazioni sociali che devono prendere decisioni e quindi agire in favore della giustizia, del bene comune, degli interessi e bisogni di gruppi. Nell'ambito della ricerca sull'empatia le posizioni si sono divise tra i sostenitori del carattere "speciale" e quindi limitato dell'empatia e i fautori del carattere bigotto e partigiano dell'empatia (Paul Bloom). Resta il fatto che oggi domina una concezione dell'empatia come sinonimo di comprensione dell'altro, condivisione, compassione, cura, il che a mio parere lascia scoperti i problemi accennati.

La società VERA Studio ha condotto con il sostegno della Fondazione Luigi Einaudi un'indagine di recente pubblicazione (marzo 2023) dal titolo EISI Empathy Index del Sistema Italia. Verso un indice nazionale di empatia nei processi decisionali e di informazione. Innegabile il carattere innovativo di un'indagine di questo genere che si muove sul terreno di frontiera a cui ho accennato. L'indagine promossa da

VERA è interessante perché trasforma un problema aperto in un terreno di esplorazione: come indagare il contributo di competenza, autorevolezza, capacità di innovazione di tre componenti fondamentali della vita sociale e politica - le istituzioni, i media, le rappresentanze sociali - a partire dall'empatia, considerata un elemento psicologico, un "sentimento"? Correttamente a mio parere i ricercatori hanno evitato di usare una nozione generale di empatia, ma l'hanno tradotta in comportamenti precisi, calibrati sull'oggetto d'indagine.

L'impostazione dell'indagine mi sembra caratterizzata da una scommessa. Perché? L'empatia è proposta come una lente particolarmente adatta ad analizzare la società italiana che molti, in primis De Rita, descrivono come "seduta", statica, malinconica, ripiegata su se stessa, apatica, una società che ha paura dell'altro, si chiude in cerchie ristrette, corporative e restie ad affrontare l'avventura delle relazioni, insomma una società a parole solidale e altruista, nella pratica ben poco empatica. Una società che ha vissuto recentemente a causa della pandemia la diserzione dal mondo dell'altro, secondo l'espressione di Eugenio Borgna: i balconi solidali rapidamente hanno ceduto allo sprofondamento nel privato, favorito dal divieto di assembramenti e dal diffondersi degli strumenti digitali come forma di vita, di educazione, di relazione. Una società che vive picchi emotivi per la sorte degli altri, vedi la risposta alla guerra in Ucraina, e brusche cadute non appena si profilano i problemi della disoccupazione, dell'aumento delle bollette, del pericolo di sommovimenti geopolitici. Una società a cui sostanzialmente manca un vero "noi", che non è quello della retorica del "siamo tutti sulla stessa barca", ma la sintonia su problemi (la pandemia, la minaccia ambientale) che coinvolgono, per quanto in maniera diseguale, l'umanità intera. La rabbia, il risentimento hanno sostituito di recente l'empatia come sentimento collettivo, persino tra le donne. La mia ricerca mi ha portata a pensare che l'empatia non è un sentimento positivo negato o sconfitto da sentimenti negativi, ma è messa alla prova in un mondo a rischio, è una lente molto sensibile alle contraddizioni del nostro tempo. La scommessa dell'indagine di VERA mi pare vada in questa direzione, non fermarsi alla logica binaria solidarietà, altruismo vs egoismo, sopraffazione, ma coraggiosamente andare a vedere in che modo la capacità empatica risponde a una società lacerata.

La lente dell'empatia ha portato dunque i ricercatori di VERA a chiedersi quali reazioni/relazioni si sviluppano all'interno del nostro sistema decisionale e di informazione e a saggiare esperienze concrete, quelle di professionisti (70 su 100 interpellati) che ricoprono ruoli apicali e di responsabilità con un'esperienza significativa nel campo della comunicazione, rappresentanti di imprese e organizzazioni no-profit tra i 40 e i 55 anni. L'empatia è stata assunta come "metro" per misurare la capacità di ascolto e risposta dei decisori pubblici e dei principali organi di informazione e rappresentanza. Molto opportunamente è stata scelta una modalità concreta di esperienza empatica in base alla quale misurare il livello di empatia nel processo decisionale pubblico. Il questionario su cui si sono basate le interviste ai partecipanti è stato strutturato in tre ambiti: ascolto, persuasione, cambiamento, considerati declinazioni del concetto di empatia e nodi essenziali del processo decisionale pubblico. L'ascolto è stato definito come capacità di riconoscere i bisogni e individuare le priorità, di "immedesimarsi" con i propri interlocutori e di essere indipendenti da pregiudizi o da soggetti più forti. La persuasione è stata considerata la capacità di promuovere le proprie idee o di cambiare le proprie posizioni. Infine il cambiamento è apparso la disponibilità e apertura al confronto con interlocutori che hanno interessi e posizioni differenti dalle proprie, capacità di proporre soluzioni innovative o al contrario di ostacolarle. I tre criteri di misurazione sono evidentemente legati all'ambito relazionale se alla messa in pratica delle istanze risultanti dall'ascolto e dalla comprensione delle posizioni altrui.

Le analisi qualitative e quantitative effettuate sui risultati delle interviste suggeriscono alcune riflessioni. Intanto, mi hanno colpita due assenze: tranne due intervistati, nessuno ha richiamato il fatto che l'empatia, sia stata messa alla prova durante la pandemia e le successive crisi, in secondo luogo, nessuno degli intervistati ha fatto riferimento a un'esperienza empatica in prima persona da cui sia scaturita un'azione, una decisione o un cambiamento considerato utile. Che cosa dedurre? Nonostante la concretezza dell'accezione di empatia contenuta nella proposta, direi che risulta evidente la fatica a declinare l'empatia su un piano pubblico non strettamente individuale. Spiegherei così il fatto che, indotti a riflettere sull'ascolto, sulla persuasione, sul cambiamento, i partecipanti sostanzialmente non ne

abbiano sostanzialmente trovato traccia nei tre ambiti (istituzioni, media, rappresentanze) di decisione pubblica, confermando il punto di partenza dell'indagine: l'Italia è un paese sfiduciato, incapace di cambiare. Viene però da chiedersi se i partecipanti che si sono posti nell'atteggiamento di chi giudica, siano rimasti degli spettatori interessati, certo, ma non si siano sentiti chiamati a mettersi in gioco nel confronto con i "corpi sociali", anche semplicemente raccontando la storia di un incontro...

Non spetta a me aggiungere un commento sulla burocrazia italiana, sui media che rincorrono la notizia del giorno, sui sindacati corporativi ecc.

Voglio dire invece qualcosa sul problema legato al persistere di un'accezione di empatia affettiva, simboleggiata dal termine "immedesimarsi", che potrebbe aver impedito agli intervistati di cogliere il vero intento dell'indagine, e della sua scommessa, quello di fare un passo oltre verso il superamento dell'antitesi privato/pubblico (in senso esperienziale) che è un male tipicamente italiano e di scommettere qualcosa sulle relazioni e sulle loro difficoltà in ambiti in cui entrano in gioco fattori e valori non solo affettivi (competenza, capacità di visione, autorevolezza e non semplice autorità). A questo proposito, ho notato che non si è fatto cenno al momento cognitivo dell'empatia, che rappresenta, come ho detto all'inizio, il secondo circuito cerebrale associato alla risposta empatica. Non si tratta del generico "mettersi nei panni dell'altro" o perspective taking ma dell'ampliamento della propria esperienza vissuta in prima persona a un ambito, quello di professioni, contesti, regole e interessi differenti, che mettono in gioco altre prospettive. Nel "mettersi nei panni dell'altro" entra in gioco il momento della distanza, della differenza, del conflitto, a volte, di storie, valori, opinioni. Ed è proprio su questi aspetti che si lavora "empaticamente", qui la capacità empatica si rivela generativa di nuovi pensieri, emozioni, intenzioni di agire.

L'empatia non è "immedesimazione" nell'esperienza dell'altro o, se lo è, questa è solo una componente, lo stimolo a portare avanti un'esperienza complessa, affrontando i rischi e la fatica derivanti dal confronto con un ambito di esperienza che non è il nostro, non sempre è ignoto, ma in ogni caso ha componenti che rinviano ad altre sfere di esperienza. La vita delle relazioni non si gioca sul successo o sulla sconfitta, sul consenso o sul dissenso. Le relazioni non confermano sempre, anzi quasi mai, le nostre idee, spesso spiazzano. Fermarsi alla constatazione di un deficit non porta molto lontano. Al contrario, la vita delle relazioni, e ciò vale in ambito privato e in ambito pubblico, è di per sé una scuola che apre a una conoscenza per esperienza (non meramente intellettuale o altro) della realtà. Bisogna sforzarsi, anche in un campo complicato come quello dei processi decisionali in ambito pubblico di tener fermo al valore delle relazioni, che vanno esercitate, gestite, praticate perché anche lì si genera il cambiamento.

Gli intervistati hanno dedicato il loro tempo e la loro intelligenza rispondendo alle interviste, cioè hanno creduto negli effetti benefici o "fluidificatori", come vengono chiamati dagli autori dell'indagine, dell'empatia e del dialogo sociale. È probabile che si siano scontrati con muri, resistenze, sordità frustranti. L'indagine attesta chiaramente quanto le relazioni siano ingabbiate da stereotipi, da una cultura familistica anche in ambito pubblico o da interessi e legami che tarpano le ali. Bene hanno fatto gli autori dell'indagine a non mollare la presa e a proporre alcuni suggerimenti di miglioramento. L'idea di una "nuova e ambiziosa scuola di Alta Formazione pubblica" dovrebbe però contemplare un profilo che dia alla cura delle relazioni una dignità che vada oltre l'idea diffusa della competenza relazionale innata (nelle donne?) o sinonimo di prossimità sentimentale. Il lavoro alle relazioni è difficile in una società complessa come quella contemporanea, ma rappresenta uno snodo fondamentale per la realizzazione di una società più giusta e per una vita dotata di senso.

Laura Boella

Ringraziamo il **Prof. Alessandro Ciatti Càimi**, Professore Ordinario di Diritto Privato presso l'Università degli Studi di Torino, che anche per il corrente anno ha dato la sua disponibilità ad arricchire il nostro notiziario con un autorevole contributo dottrinario.

## **Alcuni richiami sull'accettazione dell'eredità con il beneficio d'inventario**

### Introduzione

L'accettazione beneficiata dell'eredità – imposta dal nostro codice civile ai chiamati minori, interdetti, inabilitati o persone giuridiche diverse dalle società (anche non commerciali), che intendano accettare quanto loro sia stato offerto dal testamento o dalla legge – ha meritatamente la fama di un procedimento complicato e costoso. Per questo – a dispetto di un'idea emersa all'epoca della codificazione diretto a farne il negozio ordinario di accettazione – viene rifuggito dalla pratica quasi quanto la peste bubbonica. Ciò accade in taluni casi persino in quelle ipotesi, già ricordate, in cui il legislatore lo esige. Quando il chiamato sia minore, non è raro che si attenda il compimento da parte sua del diciottesimo anno di età, per accettare puramente e semplicemente. È sufficiente che l'attesa non si procrastini oltre i dieci anni di «prescrizione» (ma trattasi probabilmente di decadenza), poiché il chiamato vedrebbe estinguersi il potere di accettare. Sino a quel momento, egli (ben inteso attraverso i suoi rappresentanti legali) può esercitare la tutela possessoria, senza bisogno di apprensione materiale e compiere atti amministrativi di vigilanza e di amministrazione, potendosi far autorizzare dal tribunale alla vendita di beni che non si possono conservare o la cui conservazione importa grave dispendio (art. 460 cod. civ.). Dal canto loro, i terzi che intendono far valere loro ragioni e pretese sui diritti compresi nel compendio (si pensi ai creditori) possono evocare in giudizio l'eredità in persona del curatore.

Talvolta, si sfugge al beneficio persino quando la vocazione riguardi associazioni, fondazioni, o comitati ma in questo caso vale la pena di ricordare che l'accettazione pura e semplice è inefficace e quegli enti non assumono la titolarità di alcunché almeno sino a quando, trattandosi di diritti reali che abbiano posseduto, non ne compiano il periodo prescritto per l'usucapione.

Diamo quindi una breve illustrazione delle regole che disciplinano il nostro istituto.

### Forma e contenuto dell'atto di accettazione

Nonostante qualunque divieto del testatore, il chiamato può accettare, oltre che puramente e semplicemente, con il beneficio d'inventario (art. 470, 2° comma). Una contraria previsione testamentaria deve pertanto ritenersi nulla per violazione di norma imperativa e considerarsi quindi come non apposta (art. 634).

La dichiarazione di cui è menzione nell'art. 484 condivide con l'accettazione pura e semplice alcuni tratti come la natura unilaterale, il carattere non recettizio, la qualità di *actus legitimus* (che non tollera cioè l'apposizione di termini o condizioni) e la nullità quando abbia portata o contenuto parziale.

Se ne distingue tuttavia, perché richiede di essere manifestata in forma espressa e solenne, dovendo essere ricevuta a pena di nullità dal notaio o dal cancelliere del tribunale in cui si è aperta la successione.

Si richiede pure, anche se l'omissione non ne inficia la validità e l'efficacia, l'inserimento in copia dell'atto di accettazione beneficiata nel registro delle successioni e la trascrizione a cura del cancelliere presso la Conservatoria dei registri immobiliari dell'ultimo domicilio del defunto, ancorché nell'asse non siano ricompresi beni immobili, o se ve ne siano si trovino ubicati in una circoscrizione differente (art. 484, 2° comma).

La data della trascrizione è tuttavia rilevante poiché da quel momento l'art. 495 fa decorrere il termine di decadenza entro il quale i creditori e i legatari possono, mediante opposizione, impedire all'erede di pagarli a misura che si presentano, così provocando la liquidazione concorsuale dell'asse. In assenza di trascrizione dell'atto di accettazione, l'erede non può quindi procedere al pagamento dei debiti ereditari, assumendosi quindi la responsabilità di conservare intatto il patrimonio ereditario per salvaguardare i diritti di creditori e legatari sino a quando uno qualsiasi tra essi domandi all'erede stesso di procedere appunto ad adempiere nel rispetto della *par condicio creditorum*, cioè concorsualmente.

Secondo l'art. 510, l'accettazione con beneficio d'inventario fatta da uno dei chiamati giova agli altri,

ancorché l'inventario sia compiuto da un chiamato diverso da quello che ha emesso la dichiarazione: quando perciò uno tra i chiamati accetti col beneficio d'inventario, gli altri — se non hanno già rinunciato, o perduto il diritto di accettare (v. art. 481 e 487, 3° comma), o accettato puramente e semplicemente — sono così dispensati dall'adempimento delle formalità pubblicitarie (iscrizione nel registro delle successioni e trascrizione) e dal compimento dell'inventario, profittando del beneficio stesso attraverso la dichiarazione resa con la forma solenne richiesta dall'art. 484.

La dichiarazione di accettazione deve essere preceduta o seguita dall'inventario, cioè dalla predisposizione del verbale di cui all'art. 775 c.p. c., per mano del notaio o del cancelliere: il primo può anche essere designato nel testamento (art. 769 c.p.c.). Il verbale d'inventario deve contenere la descrizione analitica (e per i mobili anche la stima) dei beni rinvenuti nell'asse ereditario.

La data di ultimazione dell'inventario deve, entro il mese successivo, essere annotata nel registro delle successioni ove è già stata inserita la dichiarazione di accettazione, se questa era anteriore, ovvero deve essere menzionata nella dichiarazione stessa (che, come detto, sarà inserita nel registro delle successioni) quando l'inventario sia stato compiuto precedentemente ad essa.

Il chiamato che «si trovi nel possesso di beni ereditari» deve compiere l'inventario entro tre mesi dal giorno dell'apertura della successione, o per meglio dire da quando abbia avuto notizia dell'appartenenza dei beni che detiene all'asse ereditario, o da quando sono venute meno le delazioni di altri chiamati. Se lo ha cominciato tempestivamente, può ottenere una proroga che, salvo gravi circostanze, non può eccedere i tre mesi (art. 485). Il possesso, cui si riferisce la norma, va inteso in senso molto ampio e tale da comprendere anche la detenzione: esso può riguardare anche una sola tra le cose comprese nell'asse ed è indifferente che sia cominciato prima o dopo l'apertura della successione, anche se in tale ultimo caso il termine trimestrale decorre da questo momento.

Se non abbia ancora fatto la dichiarazione di accettazione, compiuto l'inventario, il chiamato ha un ulteriore termine perentorio (di quaranta giorni) per deliberare se accetta col beneficio o rinuncia.

Si deve notare che l'osservanza rigorosa di quei termini si rivela fondamentale per il chiamato che possieda beni ereditari. La scadenza del termine trimestrale, o della proroga concessa dal giudice per il compimento dell'inventario, l'omissione o l'invalidità della dichiarazione di accettazione di eredità beneficiata, o della rinuncia, comporta infatti accettazione pura e semplice, indipendentemente da qualsiasi volontà effettiva o presunta del chiamato (art. 485).

Si deve tuttavia ritenere che tale effetto non si verifichi, quando il chiamato sia una «persona giuridica diversa dalle società, un minore, un emancipato, un interdetto o un inabilitato» (oppure una persona soggetta ad amministrazione di sostegno quando le sia precluso di accettare l'eredità nel decreto del giudice tutelare ai sensi dell'art. 411, 4° comma): tali soggetti non possono infatti accettare l'eredità se non col beneficio d'inventario (artt. 471, 472 e 473).

Il chiamato, che non si trova nel «possesso» di alcuno dei beni dell'asse, può accettare col beneficio d'inventario sino a quando l'accettazione (con il beneficio o puramente e semplicemente) non sia prescritta: deve compiere tuttavia l'inventario entro tre mesi dalla dichiarazione resa ai sensi dell'art. 484, ovvero entro il termine maggiore che gli sia stato concesso dal tribunale, giacché diversamente sarà considerato erede puro e semplice.

Una sia pur breve riflessione merita l'enunciato rinvenibile all'art. 487, 3° comma, secondo il quale il chiamato perderebbe il diritto di accettare quando, una volta compiuto l'inventario, non avesse fatto la dichiarazione di accettazione beneficiata o non avesse comunque compiuto atti che importino accettazione pura e semplice (ovvero ancora non avesse rinunciato all'eredità entro i successivi quaranta giorni).

Alcuni ritengono che la decadenza gli impedirebbe di accettare anche puramente e semplicemente poiché la sua inerzia dimostrerebbe il suo disinteressamento. Una sanzione tanto grave tuttavia non è giustificata, se si pensa che neppure l'indegno, o il chiamato che abbia redatto infedelmente l'inventario, vengono a trovarsi in una situazione tanto gravosa. Si deve ritenere invece, anche se l'opinione è assolutamente minoritaria, che in tal caso al chiamato sia precluso di accettare col beneficio d'inventario, ma possa pur sempre accettare l'eredità in maniera pura e semplice.

### Gli effetti

L'accettazione con beneficio d'inventario produce anzitutto una serie di effetti in capo all'erede. In particolare, egli:

1. conserva verso l'eredità tutti i diritti e tutti gli obblighi che aveva verso il defunto, tranne quelli che si sono estinti per effetto della morte;
2. non è tenuto al pagamento dei debiti ereditari e dei legati oltre il valore dei beni a lui pervenuti;
3. quando paga i debiti ereditari con denaro proprio è legalmente surrogato nei diritti del creditore soddisfatto (art. 1204, n. 4);
4. la prescrizione dei rapporti giuridici obbligatori che intercorrano tra lui e l'eredità beneficiata è sospesa (art. 2941, n. 5);
5. può esperire l'azione di riduzione anche contro coloro che non abbiano la qualità di coeredi (art. 564, 1° comma).

Inoltre, i creditori dell'eredità hanno prelazione (insieme ai legatari) di fronte ai creditori dell'erede sul patrimonio ereditario e nessuno dei beni in esso compreso può essere gravato da ipoteca giudiziale, neppure in base a sentenze pronunziate anteriormente alla morte del debitore (art. 2830).

Una notazione importante si rivela utile per comprendere il complicato meccanismo sotteso all'istituto in esame. L'erede che accetta col beneficio d'inventario non è un semplice amministratore o un liquidatore dell'eredità: egli acquista la titolarità di tutte le situazioni soggettive trasmissibili a causa di morte eccetto i debiti ereditari (anche se dell'adempimento di questi risponde con l'asse ereditario che appunto gli appartiene). Detto altrimenti, i creditori del *de cuius* non vedono estinguersi il loro credito ma perdono il debitore contro cui far valere le loro pretese: queste possono tuttavia rivolgersi contro il patrimonio relitto, il quale viene vincolato a garanzia del soddisfacimento dei creditori ereditari e dei legatari di somma (v. l'art. 490, ove si prevede che il beneficio d'inventario «consiste nel tener distinto» il patrimonio del defunto da quello dell'erede).

La «distinzione» tra i due patrimoni conserva pure integri in capo all'erede, che abbia acquistato con il beneficio d'inventario, i diritti reali di godimento gravanti sui beni del defunto, mentre quelli gravanti su beni dell'erede di cui il *de cuius* fosse titolare costituiranno oggetto della garanzia patrimoniale su cui i creditori e i legatari potranno rivolgere le loro pretese espropriative. Analogo discorso vale per le servitù: non si estinguono quelle che gravano sul fondo servente del *de cuius* in favore del fondo dominante di cui fosse titolare l'erede, e non si estinguono quelle gravanti sul fondo di quest'ultimo in favore del fondo del *de cuius* medesimo.

### L'amministrazione dei beni ereditari e la liquidazione individuale del patrimonio

L'erede è tenuto a custodire e a conservare i beni ereditari: in mancanza, quando le sue condotte o le sue omissioni siano illuminate da dolo o da colpa grave, dovrà risarcire il danno patito dai creditori e legatari (ai sensi dell'art. 2043).

Uno o più tra i creditori o i legatari di somma possono richiedere all'erede la prestazione di idonea garanzia per il valore dei mobili compresi nell'inventario, per i frutti degli immobili e per il denaro ricavato dalla vendita degli immobili ipotecati (art. 492).

Se non si tratti di beni mobili (o di crediti) e non siano trascorsi più di cinque anni dalla dichiarazione di accettazione, l'erede beneficiario non può alienare o sottoporre a pegno o ipoteca alcuno dei beni ereditari, transigere su controversie che li riguardino, senza essere stato previamente autorizzato dal tribunale del luogo in cui si è aperta la successione. Diversamente decade dal beneficio d'inventario (art. 493).

Gli è poi precluso, e non sono quindi autorizzabili, il compimento di certi atti — del tutto incompatibili con la funzione liquidatoria della gestione dell'erede — come la donazione di beni compresi nell'eredità, o la remissione di debiti, o la concessione di pegno o ipoteca a garanzia di crediti ereditari (perché alterano la *par condicio creditorum*).

L'erede può inoltre procedere al pagamento dei creditori e dei legatari di somma a misura ch'essi si presentino, in guisa che chi si presenti per primo possa eventualmente anche esaurire il patrimonio relitto, lasciando gli altri creditori o legatari a bocca asciutta (ma i creditori insoddisfatti hanno regresso contro i legatari anche di cosa specifica, art. 495, 2° comma). Egli deve tuttavia accordare



ai creditori e ai legatari stessi un periodo di un mese — decorrente dalla trascrizione della dichiarazione di accettazione, ovvero dalla registrazione della data di compimento dell'inventario, a seconda che l'accettazione sia stata ad esso precedente o successiva — entro il quale è consentito loro di provocare coattivamente la liquidazione concorsuale del patrimonio (sempre che l'erede non abbia deciso di ricorrervi spontaneamente), mediante la notifica di un atto unilaterale recettizio, denominato «opposizione», da compiersi in qualunque forma, quindi anche verbalmente (artt. 495 e 498).

La legge non prevede alcun termine per esaurire la liquidazione individuale: essa termina con il soddisfacimento integrale dei creditori e dei legatari ovvero con la liquidazione dell'intero compendio ereditario. Nella seconda ipotesi l'erede deve tuttavia rendere il conto della gestione nel termine concordato con i creditori e i legatari oppure stabilito dal giudice (art. 496). Dopo la scadenza del termine assegnatogli, i creditori e i legatari (muniti di titolo esecutivo) possono espropriare i beni personali dell'erede (i beni dell'eredità sono infatti esauriti) (art. 497).

#### La liquidazione concorsuale

Anche quando la procedura di liquidazione in concorso sia avviata spontaneamente dall'erede (art. 503), si richiede ch'egli, a mezzo di un notaio del luogo di apertura della successione, inviti i creditori e i legatari a presentare entro un termine stabilito dal notaio stesso, e non inferiore a trenta giorni, le dichiarazioni di credito. L'invito viene spedito con raccomandata quando sia noto l'indirizzo o il domicilio dei destinatari e pubblicato sulla Gazzetta ufficiale (v. art. 31, 3° comma, l. 24 novembre 2000, n. 340).

Da questo momento, i creditori e i legatari non possono promuovere azioni esecutive, poiché ciò si rivelerebbe non compatibile con una procedura liquidatoria concorsuale destinata ad assicurare il rispetto del pari trattamento dei creditori, anche se si consente di procedere in quelle già avviate (art. 506, 1° comma).

Inoltre, i crediti a termine diventano esigibili, sempre che non siano muniti di garanzia reale idonea ad assicurare integralmente il pagamento al creditore garantito e che la vendita del bene che costituisce oggetto di pegno o di ipoteca non sia necessaria per la liquidazione (art. 506, 2° comma) giacché il patrimonio residuo risulta sufficiente a soddisfare tutti gli altri creditori e tutti i legatari. Resta altresì sospeso il corso degli interessi sui crediti chirografari (mentre quelli assistiti da causa legittima di prelazione continuano invece a produrne) (art. 506, 3° comma).

Scaduto il termine per la presentazione delle dichiarazioni di credito l'erede, assistito dal notaio, può procedere alla liquidazione delle attività ereditarie, facendosi autorizzare dal tribunale: il privilegio e il pegno che eventualmente gravi sulle cose alienate non si estingue, e l'ipoteca non può essere cancellata, sino a quando l'acquirente non abbia depositato il prezzo nel modo stabilito dal giudice o non si sia provveduto al pagamento dei crediti collocati nello stato di graduazione.

Questo viene predisposto dall'erede, il quale, sempre con l'assistenza del notaio, valuta l'attuale sussistenza e consistenza dei crediti e dei legati di cui si è chiesto il pagamento, in base alla documentazione allegata alle dichiarazioni ricevute e provvede a collocare i creditori in modo che sul ricavato si soddisfino anzitutto quelli assistiti da cause legittime di prelazione (secondo gli artt. 2748 e 2777 ss.), poi quelli chirografari. I primi, se non riescono a soddisfarsi integralmente sul ricavato della vendita dei beni oggetto di privilegio, pegno o ipoteca, possono concorrere con i secondi per il residuo.

I legatari di quantità vengono collocati dopo i chirografari, mentre quelli di specie possono subire l'alienazione della cosa legata quando i beni dell'asse non siano sufficienti a soddisfare i creditori (art. 499).

Il compimento dello stato di graduazione viene comunicato ai creditori e ai legatari di cui siano noti la residenza o il domicilio e pubblicato per estratto sulla Gazzetta ufficiale: coloro che non siano soddisfatti delle determinazioni compiute nello stato di graduazione (perché il loro credito non sia stato collocato, o non sia stato in tutto o in parte collocato con privilegio, ovvero perché altro credito vi sia stato inserito, oppure vi sia stato inserito con privilegio) possono proporre reclamo, entro trenta giorni dalla pubblicazione, al giudice del luogo di apertura della successione che li decide con unica sentenza (art. 501).

I creditori e i legatari, che non abbiano presentato le dichiarazioni di credito nel termine fissato, nonostante la pubblicazione dell'avviso ex art. 498 sulla Gazzetta ufficiale, possono proporre reclamo per soddisfarsi sull'eventuale residuo.

Trascorso il termine per la proposizione dei reclami, ovvero divenuta definitiva la sentenza che pronunzia su di essi, l'erede deve procedere ai pagamenti: ove vi abbia proceduto anteriormente con beni ereditari incorre nella perdita del beneficio (art. 505, 2° comma). Lo stato di graduazione costituisce titolo esecutivo azionabile sia sui beni dell'eredità sia su quelli personali dell'erede.

I creditori e i legatari che non hanno presentato tempestivamente la dichiarazione di credito possono ottenere il soddisfacimento delle loro pretese soltanto concorrendo tra loro su ciò che residua una volta soddisfatti i creditori e i legatari collocati nello stato di graduazione. L'azione è soggetta a prescrizione triennale che decorre dal momento in cui lo stato di graduazione è divenuto definitivo ovvero da quando sia divenuta definitiva la sentenza che pronunzia sui reclami (art. 502, 3° comma).

L'erede che ometta di compiere alcune delle operazioni del procedimento di liquidazione concorsuale dell'eredità incorre nella decadenza dal beneficio d'inventario (v. art. 505).

Si deve tuttavia rammentare che la causa di decadenza intervenuta dopo la scadenza del più volte citato termine per presentare le dichiarazioni di credito (trenta giorni dalla pubblicazione dell'invito in Gazzetta ufficiale) consente pure a ciascuno dei creditori o dei legatari di ottenere dal tribunale del luogo di apertura della successione la nomina di un curatore che provveda a liquidare il patrimonio ereditario (art. 509) al posto dell'erede. Quale conseguenza dell'estromissione, questi perde l'amministrazione del patrimonio, che passa al curatore, il quale deve provvedere, con l'assistenza del notaio, ad alienare i singoli beni e a formare lo stato di graduazione con le forme previste negli artt. 499 ss. Inoltre, l'erede deve consegnare al curatore - che a tal fine può agire in executivis ai sensi degli artt. 2930 e 605 c.p.c. - tutti i beni compresi nell'inventario.

#### Il rilascio dei beni ai creditori ed ai legatari

Analoghi effetti produce il rilascio dei beni ai creditori e ai legatari, che si differenzia dall'estromissione essenzialmente perché non dipende dall'iniziativa dei creditori, quanto piuttosto da quella dell'erede stesso. Questi - se non ha compiuto alcun atto di liquidazione e inoltre (quando abbia già optato per la liquidazione concorsuale) non sia scaduto il termine per la presentazione delle dichiarazioni di credito - può rendere la dichiarazione prevista all'art. 507 cod. civ.

Trattasi di un atto unilaterale recettizio, da comunicare a mezzo di notaio con lettera raccomandata contenente, oltre alla volontà di rilasciare il patrimonio, l'invito a presentare le dichiarazioni di credito ai creditori e ai legatari e da pubblicare in Gazzetta ufficiale. La dichiarazione deve assumere la forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, giacché deve essere iscritta nel registro delle successioni e trascritta presso gli uffici dei registri immobiliari dei luoghi dove si trovano gli immobili ereditari e annotata in margine alla trascrizione prevista all'art. 484, 2° comma.

Dal momento della trascrizione della dichiarazione medesima, sono inefficaci nei confronti dei creditori ereditari e dei legatari gli atti di disposizione dei beni compresi nell'asse compiuti dall'erede (art. 507, 3° comma).

Su istanza dell'erede, dei creditori o dei legatari, o anche d'ufficio, il tribunale nomina poi un curatore che, come già visto in caso di estromissione, provvede all'amministrazione dei beni ereditari, alla liquidazione dei medesimi e alla formazione dello stato di graduazione delle dichiarazioni di credito pervenutegli, valendosi dell'assistenza di un notaio (art. 508).

A questo punto, come si è detto per l'estromissione dell'erede, il curatore deve pretendere - se occorre anche facendo ricorso all'esecuzione forzata - il possesso dei beni dall'erede: dopo la consegna, quest'ultimo è liberato da ogni responsabilità per i debiti ereditari (art. 507, 4° comma).

Prof. Alessandro Ciatti Càimi

## **Nuove disposizioni in tema di definizione delle pendenze tributarie**

Con il DL 30.03.2023 n. 34 (c.d. "decreto bollette"), pubblicato sulla G.U. 30.03.2023 n. 76 ed in vigore dal 31.03.2023, sono state apportate alcune modifiche in tema di definizioni delle pendenze tributarie introdotte dalla L. 29.12.2022 n. 197 (Legge di bilancio 2023), che prendono il nome di "tregua fiscale". In diverse ipotesi sono stati posticipati i termini per aderire alle varie definizioni e/o per pagare gli importi dovuti, o la prima rata. Si evidenzia fin da subito che:

- è stata prorogato al **30 giugno 2023** il termine per presentare all'Agenzia delle entrate la domanda di accesso alla rottamazione dei ruoli "**Rottamazione -quater**";
- non è stata prevista una definizione specifica per gli atti che contengono solo sanzioni.

### Ravvedimento operoso speciale

La L. 197/2022 ha previsto una particolare forma di ravvedimento che, per quanto non derogato, rispecchia quello a regime disciplinato dall'art. 13 del DLgs. 472/97. Le caratteristiche principali del ravvedimento operoso speciale sono le seguenti:

- le sanzioni sono sempre ridotte a **1/18 del minimo**;
- la violazione doveva essere rimossa entro il 31.3.2023;
- le somme, o la prima delle 8 rate, andavano pagate entro il 31.3.2023.

Per effetto del DL 34/2023, sia il termine per il pagamento delle somme (o della prima rata) sia il termine per rimuovere la violazione (ad esempio per trasmettere la dichiarazione integrativa) **sono prorogati dal 31.03.2023 al 30.09.2023**. Rimane la necessità di pagare gli interessi al tasso del 2% annuo sulle rate successive alla prima.

Viene specificato che possono essere ravvedute tutte le violazioni sanabili mediante il ravvedimento ordinario, sempre che riguardino dichiarazioni validamente presentate e relative ai periodi d'imposta sino al 2021. Possono quindi essere ravvedute non solo le violazioni che hanno determinato una dichiarazione infedele (punite nel minimo con il 90% dell'imposta), ma anche quelle sulle fatturazioni, sulla detrazione indebita dell'Iva e sulle irregolari esportazioni. Non è ravvedibile l'omessa dichiarazione. Nel ravvedimento operoso speciale non rientrano gli omessi versamenti delle imposte che sono state dichiarate: si pensi all'omesso/tardivo pagamento degli acconti e del saldo delle imposte sui redditi, oppure all'omesso/tardivo pagamento dell'Iva mensile o trimestrale.

Il ravvedimento speciale può essere applicato anche ai redditi di fonte estera non dichiarati. A tal fine si rimanda ad apposito articolo contenuto nel presente notiziario.

### Definizione delle violazioni formali

La L. 197/2022 ha previsto una definizione delle violazioni di natura formale (errate comunicazioni, tardive/omesse fatturazioni senza alcun riflesso dichiarativo e senza effetto sulla liquidazione dell'Iva) commesse sino al 31.10.2022.

Pagando **200,00 euro per periodo d'imposta** ogni violazione è sanata.

Il termine per il pagamento delle somme (o della prima rata) è **stato prorogato dal 31.03.2023 al 31.10.2023**. La seconda rata, invece, rimane fissata al 31.03.2024. Del pari, rimane fissato al 31.03.2024 il termine per rimuovere la violazione.

### Definizione degli accertamenti con adesione

La L. 197/2022 ha introdotto un accertamento con adesione agevolato, che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione).

Esso è circoscritto agli avvisi di accertamento impugnabili all'1.01.2023, a quelli notificati sino al 31.03.2023 ed alle adesioni basate su inviti al contraddittorio notificati sino al 31.03.2023 e su Processi Verbali di Constatazione (PVC) consegnati sino al 31.3.2023.

Il DL 34/2023 prevede espressamente che se il PVC è consegnato entro il 31.03.2023, l'adesione agevolata è ammessa anche se l'accertamento viene notificato dopo il 31.03.2023.

### Definizione degli accertamenti

Con la L. 197/2022 sono state previste due forme di definizione agevolata degli atti impositivi:

- un'acquiescenza agevolata relativa alle casistiche indicate all'art. 15 del DLgs. 218/97 (avvisi di accertamento imposte sui redditi ed Iva, accertamenti di valore, avvisi di liquidazione in tema di

- prima casa, omessa dichiarazione di successione), che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 dell'irrogato e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione);
- un'acquiescenza specifica (a regime non prevista) per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, che consente sempre la riduzione delle sanzioni a 1/18 dell'irrogato e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione).

Deve trattarsi di accertamenti/avvisi di recupero impugnabili all'1.01.2023 oppure di accertamenti/avvisi di recupero notificati sino al 31.03.2023. L'acquiescenza si perfeziona con il pagamento delle somme o della prima rata entro il termine per il ricorso.

Il DL 34/2023 prevede la possibilità di definire gli accertamenti, gli avvisi di liquidazione e gli avvisi di recupero del credito d'imposta divenuti definitivi dal 2.01.2023 al 15.02.2023. Il pagamento delle somme o della prima rata deve avvenire entro il 30.04.2023.

#### Definizione delle liti pendenti

Le disposizioni in oggetto consentono di definire le liti pendenti all'1.01.2023 in qualsiasi stato e grado del giudizio. Di norma la definizione ha come effetto lo stralcio di sanzioni e interessi, però se all'1.01.2023 il contribuente:

- ha depositato il ricorso, c'è un abbattimento del **10% delle imposte**;
- ha vinto in primo grado, c'è un abbattimento del **60% delle imposte**;
- ha vinto in secondo grado, c'è un abbattimento dell'**85% delle imposte**;
- ha sempre vinto e il processo pende in Cassazione, c'è un abbattimento del **95% delle imposte**.

Ove la lite riguardi solo sanzioni non collegate al tributo, ci può essere lo stralcio del 60% (se non c'è sentenza o c'è ma è negativa) o dell'85% (se il contribuente ha vinto).

Il DL 34/2023 **posticipa sia il termine per pagare le somme (o la prima rata) sia il termine per presentare la domanda di definizione dal 30.06.2023 al 30.09.2023.**

Gli importi continuano a poter essere pagati in forma rateale, in massimo 20 rate trimestrali di pari importo, ma senza poter compensare.

#### Conciliazione giudiziale agevolata

Con la L. 197/2022 è stata introdotta la possibilità, per i processi che pendevano in primo o secondo grado all'1.1.2023, di stipulare una conciliazione agevolata fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo. Per effetto del DL 34/2023, il termine per formalizzare la conciliazione è **stato posticipato dal 30.06.2023 al 30.09.2023.**

#### Rinuncia agevolata dei giudizi pendenti in cassazione

In base alla L. 197/2022, le parti possono, relativamente ai processi pendenti presso la Corte di Cassazione all'1.1.2023, stipulare un accordo transattivo con l'Agenzia delle Entrate fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo. Con il DL 34/2023 il termine per la rinuncia è stato **posticipato dal 30.06.2023 al 30.09.2023.**

#### Causa di non punibilità

Per i reati di omesso versamento di Iva (art. 10-ter del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 250.000,00 euro), di omesso versamento di ritenute (art. 10-bis del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 150.000,00 euro) e di indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro), è prevista una causa di non punibilità derivante dal perfezionamento, unito all'integrale versamento degli importi, di una qualsiasi delle definizioni previste dalla L. 197/2022. Ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione.

Dal punto di vista operativo:

- il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi;
- a questo punto il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento di quanto dovuto.

## Rottamazione *quater*, proroga di due mesi ma l'istanza anticipata consente di ottenere il Durc

È stato prorogato dal 2 maggio al **30 giugno 2023** il termine per aderire alla rottamazione *quater*. Conseguentemente viene spostata dal 30 giugno al **30 settembre** la data entro la quale l'Agenzia delle Entrate Riscossione dovrà comunicare l'**accettazione** e l'articolazione dei versamenti. Anche il termine per il **versamento della prima o unica rata** è stato rinviato dal 31 luglio al **31 ottobre**. Resta ferma invece la data del **30 novembre** per il versamento della seconda rata come anche le date delle rate successive.

Ci sono però **buoni motivi** per aderirvi e **anticipare i termini** di trasmissione dell'istanza.

In primo luogo, si ricorda che sono interessate le partite affidate all'agente della riscossione entro il 30 giugno 2022. Non rileva, dunque, la data di notifica della cartella, ma quella in cui il carico è stato "consegnato" all' Agenzia delle Entrate Riscossione. Per facilitare l'individuazione delle partite definibili, l'Agenzia ha messo a disposizione sul proprio sito un **applicativo** che segnala tutti i ruoli potenzialmente interessati e simula il costo della definizione. Non vi è inoltre alcun ostacolo a includere i debiti già oggetto di precedenti piani di rientro, anche se scaduti da tempo.

Il **vantaggio** della sanatoria è notevole: sono **cancellati sanzioni, interessi e aggio** e restano dovuti solo sorte capitale, costo di notifica della cartella e spese per procedure esecutive.

Si ricorda che è possibile includere nella domanda le partite di **precedenti edizioni** della rottamazione, anche se decadute. Questo significa che, se le ultime scadenze della rottamazione ter cadono nel corso del 2023, **si può abbandonare** questa procedura e far confluire il debito residuo nell'attuale definizione agevolata.

Proprio in considerazione delle stringenti regole di decadenza, il debitore potrebbe avere convenienza a **frazionare** le istanze di rottamazione, per non far decadere l'intera procedura, in caso di ritardi o omissioni nei versamenti. In questo caso, infatti, l'Agenzia trasmette al contribuente distinti piani di pagamenti, ciascuno corrispondente alle domande trasmesse.

L'invio della domanda consente di **anticipare** diversi **effetti favorevoli**. In primo luogo, si **sospendono** tutte le **rate di precedenti dilazioni** con l'agente della riscossione fino al 31 ottobre prossimo. Il debitore, inoltre, **non è più considerato moroso** nei confronti dell'agente della riscossione per tutta la vigenza della procedura agevolata. Questo significa che potrà ottenere il rilascio dalle Entrate di un **certificato negativo di carichi pendenti** nonché un **documento di regolarità contributiva**. In caso di crediti verso una pubblica amministrazione superiori a 5.000 euro, peraltro, non potrà subire alcun blocco del pagamento, in base a quanto previsto dall'articolo 48 bis del DPR 602/1973.

## Ravvedimento speciale valido anche per redditi di fonte estera, Ivie e Ivafe

L'art. 21 del DL 34 del 30.03.2023 (c.d. "Decreto Bollette") ha fornito un'interpretazione autentica delle disposizioni legate all'utilizzo del **ravvedimento speciale** introdotto dalla legge 197/2022. Tale norma, al comma 176 dell'articolo 1, preclude infatti l'utilizzo della norma agevolativa per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori dal territorio dello Stato. Il dubbio legato all'interpretazione di tale disposizione è stato tuttavia fugato proprio dal decreto in commento, che ha chiarito che il ravvedimento speciale può essere comunque utilizzabile – anche in presenza di violazioni legate al monitoraggio nel quadro RW, appunto ravvedibili solo con i metodi ordinari – al fine di regolarizzare i versamenti legati alle imposte dovute sui **redditi di fonte estera**, all'**Ivie** e all'**Ivafe**, sempre che si tratti di violazioni non rilevabili attraverso i controlli automatizzati ex art. 36-bis del DPR 600/73.

Si ricorda che il ravvedimento speciale prevede la **riduzione della sanzione ad 1/18** per la regolarizzazione delle violazioni commesse nelle dichiarazioni presentate per i **periodi d'imposta fino al 2021 incluso**. Ai fini del perfezionamento del ravvedimento è tuttavia sempre necessario – come per il ravvedimento ordinario di cui all'art. 13 del DLgs 472/1997 – rimuovere l'irregolarità o l'omissione rettificando la dichiarazione e versando la maggiore imposta dovuta, insieme agli interessi e, appunto, alla sanzione.

Un altro vantaggio legato al ravvedimento speciale è la possibilità di **rateizzare** il versamento in 8 rate di pari importo con calcolo degli interessi al 2% annuo.

### **Delega fiscale: misure allo studio in tema di detrazione dell'Iva**

Il Governo è stato recentemente delegato ad adottare uno o più decreti legislativi recanti la revisione del nostro sistema tributario. Tra questi, ne sono previsti tre in ambito di Iva e di relativa detrazione. Nello specifico si interverrà in primo luogo a favore dei contribuenti che realizzano contestualmente operazioni imponibili ed esenti e che allo stato attuale operano una detrazione dell'Iva limitata a causa del pro-rata (ad esempio nel caso di acquisto di beni strumentali, la cui Iva risulta nella maggior parte dei casi quasi totalmente indetraibile). Proprio a fronte di tale penalizzazione, la delega prevede di utilizzare il pro-rata solo per le operazioni promiscue, mentre ammette per le altre operazioni l'utilizzo di un meccanismo di detraibilità specifica legato ad un principio di afferenza dei beni e dei servizi in base alla loro natura. In secondo luogo, la delega affida al Governo il compito di estendere, in materia immobiliare, la detraibilità dell'imposta relativa all'acquisto, alla locazione, alla gestione ed al recupero di fabbricati abitativi, anche alle imprese diverse da quelle che svolgono in via esclusiva o prevalente attività edilizia nel settore abitativo. Ultimo intervento previsto in materia di Iva riguarda il caso del ricevimento della fattura in un periodo successivo rispetto a quello di esigibilità dell'operazione che esclude la possibilità di detrarre l'imposta nell'anno di esigibilità. Per rimuovere tale discrasia la delega prevede che in questo caso la detrazione possa essere esercitata entro il termine ultimo della dichiarazione relativa all'anno in cui si è ricevuta la fattura. In tal modo la detrazione risulta possibile sia nell'anno di esigibilità dell'imposta che nell'anno di ricezione della fattura.

### **Cessione crediti pro soluto**

Per quanto riguarda il tema della cessione pro soluto delle perdite su crediti vi sono state recenti prese di posizione sia di giurisprudenza che di prassi.

La Cassazione con l'ordinanza n. 2229/2022 ha chiarito che la cessione di un credito pro soluto determina un componente negativo di reddito che va inquadrato nell'ambito delle perdite su crediti e non delle minusvalenze patrimoniali. Di conseguenza, in base all'art. 101, comma 5, del TUIR, nel caso di perdite generate da cessioni di crediti pro soluto, gli elementi di certezza e precisione non riguardano solo la perdita emergente dalla cessione in sé considerata, ma anche gli elementi che, a monte, hanno indotto alla cessione medesima. Rimane quindi onere del contribuente, in caso di cessione di crediti pro soluto, documentare attraverso elementi certi e precisi, che la perdita risultante dalla cessione sia da intendersi oggettivamente definitiva. Inoltre la Suprema Corte ha chiarito che il differenziale negativo deve confrontarsi con l'ordinario giudizio di inerenza secondo cui "l'incongruenza di un onere sulla base del parametro medio dell'imprenditore può costituire un forte indicatore della non inerenza della componente negativa e del suo carattere erogatorio, anziché produttivo". Di conseguenza la società che ha effettuato la cessione di credito pro soluto deve essere in grado di rappresentare le ragioni di convenienza economica che hanno determinato l'accettazione di un corrispettivo di molto inferiore al valore nominale dei crediti ceduti.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello n.102 del 19.01.2023, si è occupata della cessione pro soluto di crediti di surrogazione, vantati da una società di capitali nei confronti di due società partecipate indirettamente, effettuata a favore di operatori professionali terzi sottoposti a vigilanza; richiamando le condizioni evidenziate nella circolare 26/E/2013 l'Agenzia ha verificato i requisiti di deducibilità delle perdite ex art. 101, comma 5, del TUIR al momento della cessione all'intermediario finanziario vigilato.

Nella risposta all'interpello n. 146 del 24.01.23 l'Agenzia delle Entrate si è invece espressa in tema di accordo di ristrutturazione dei debiti e cessione di partecipazioni e crediti pro soluto. Una società controllante ha ceduto una partecipazione diretta e crediti di finanziamento sia verso la stessa che verso due società partecipate indirettamente. Secondo l'Agenzia la cessione del credito verso la partecipata diretta è indeducibile, in quanto, di fatto, rappresenta una rinuncia a un credito che si aggiunge al valore

fiscale della partecipazione; viceversa nel caso dei crediti verso le partecipate indirette, non si tratta della rinuncia a un credito da parte del socio diretto, ma di perdite su crediti che risultano deducibili.

### L'errore dello sconto in fattura non fa perdere il bonus

Può succedere che l'emissione di una fattura legata ai bonus edilizi avvenga senza l'indicazione dello sconto ex art. 121 del DL 34/2020 che era stato concordato tra le parti. Il Fisco ritiene che l'errore non possa essere corretto attraverso una nota di variazione in diminuzione seguita dall'emissione della fattura valida perché non sussistono i presupposti indicati dall'art. 26 del DPR 633/1972 secondo i quali, la **mancata annotazione dello sconto** non pregiudica la validità fiscale della fattura emessa. Per correggere l'anomalia e permettere al fornitore di maturare il credito d'imposta, egli potrà provvedere all'integrazione della fattura con un **documento extrafiscale** per attestare il mancato pagamento attraverso lo sconto e rilevare il quantitativo da saldare. In questo modo i committenti potranno procedere al pagamento della somma dovuta, la quale potrà essere portata in detrazione entro il termine. È possibile che, in fase di controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate, emergano delle **irregolarità** che comportano la sospensione degli effetti delle comunicazioni per un periodo non superiore a 30 giorni. La conferma degli elementi che hanno determinato la sospensione comporta l'annullamento diretto della comunicazione.

L'**impossibilità di rimediare all'errore** sull'annotazione dello sconto in fattura è data solamente dal mancato invio del modello di comunicazione entro i termini previsti dalla legge.

### La remissione *in bonis* della cessione dei crediti

I soggetti che non hanno fatto in tempo a dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate della cessione del credito entro il 31 marzo di ogni anno, potranno utilizzare la **remissione *in bonis***. Si tratta di uno strumento che permette di rimediare alla dimenticanza e non perdere così l'accesso ai benefici fiscali. In questo modo, il termine viene prorogato al **30 novembre** unitamente al pagamento di una **sanzione pari a 250 euro**. Come è noto, per ogni tipologia di spesa, deve essere compilato un modello di comunicazione differente dotato di un codice identificativo univoco. Per questo motivo per la remissione sussiste il rischio di trovarsi a pagare parecchie sanzioni, che possono raggiungere anche importi di diverse migliaia di euro.

### Gli errori contabili non vanno più rettificati anche nella dichiarazione dei redditi

Qualora le società di capitali che sottopongono il proprio bilancio a **revisione legale** dei conti non avessero, ad esempio, iscritto **per errore** nel 2021 **un costo** verso dipendenti, possono utilizzare le disposizioni contenute nel nuovo articolo 83 del TUIR, modificato dal DL 73/22 e dalla legge 197/22, che prevede l'applicazione della **derivazione rafforzata** anche per le poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

L'errore contabile consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione non sono disponibili. L'errore **deve essere rilevato** nel **momento** in cui si **individua** e sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento. Per gli **errori non rilevanti**, la correzione è contabilizzata nel **conto economico**; per quelli **rilevanti** è contabilizzata sul saldo d'apertura del **patrimonio netto** e la rettifica viene rilevata negli utili portati a nuovo (ved. OIC 29 par. 47 e 48).

Nel caso dell'esempio, trattandosi di errore non rilevante, il debito e il costo vanno così iscritti nel 2022:

- sopravvenienze passive (a) debiti v/dipendenti

Tali poste – imputate a stato patrimoniale o conto economico – se fiscalmente rilevanti, in applicazione del principio di derivazione, sono iscritte nel periodo d'imposta in cui si è corretto l'errore. Nel caso in esame, la voce di costo assume **rilevanza fiscale nel 2022**. Non occorre quindi apportare **alcuna rettifica** in dichiarazione dei redditi.

Le **società non revisionate** ed i **soggetti Irpef** invece, sul piano **contabile** applicano lo **stesso trattamento** delle società revisionate, mentre sul piano **fiscale**, applicandosi l'articolo 109 del TUIR, il periodo di competenza è quello in cui è stato commesso l'errore e pertanto nel periodo d'imposta di correzione, la rettifica, se rilevata a conto economico e se fiscalmente rilevante, deve essere sterilizzata mediante la **variazione** (in aumento o diminuzione) **nel quadro RF** e nel periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore occorre presentare una dichiarazione **integrativa** e, in caso di maggior reddito, **versare l'imposta** ai tempi evasa (oltre agli interessi e alle sanzioni ravvedute). In caso di minor reddito, sempreché non si tratti di errore di competenza, occorre poi riportare il maggior credito o la minor imposta nel quadro DI della dichiarazione del periodo d'imposta in cui è stato rilevato l'errore.

### Tassazione agevolata per i redditi derivanti dalle agroenergie per l'esercizio 2022

L'articolo 6 del DL 34/2023, c.d. "**Decreto bollette**", ha introdotto un'agevolazione per la tassazione dei redditi derivanti dalla produzione di agroenergie, con riferimento all'esercizio 2022.

Si ricorda che l'art. 1, c. 423, della L 266/2005 ha stabilito che la produzione e la cessione di energia elettrica e calorica da fonti rinnovabili **agroforestali fino a 2.400.000 kWh all'anno** e **fotovoltaiche fino a 260.000 kWh all'anno**, se effettuate dagli **imprenditori agricoli** rispettando il criterio della **prevalenza**, sono considerate **attività connesse**, dunque produttive di reddito agrario ex art. 32 del TUIR. Per la cessione di **energia oltre gli anzidetti limiti** la norma stabilisce che è assoggettato a tassazione il reddito determinato applicando all'ammontare dei corrispettivi relativi alla componente di energia ceduta (con esclusione della quota incentivo) un coefficiente di redditività pari al **25%**.

Al fine di calmierare gli effetti dell'aumento dei costi energetici per le imprese agricole produttrici di agroenergie il decreto in commento, dello scorso 30 marzo, ha fissato dei criteri agevolati per la valorizzazione dell'energia ceduta da dette imprese.

Nello specifico – per l'anno d'imposta in corso al 31.12.2022 (ovvero anno 2022 per i soggetti solari) – la **componente di reddito che eccede i limiti** sopraindicati, ed è quindi assoggettata forfettariamente a tassazione, è determinata – retroattivamente – prendendo il **minor valore** tra:

- **120 euro/MWh**; e
- il **prezzo medio di cessione dell'energia elettrica**, determinato dall'**ARERA**, ai sensi dell'art.19 del DM 6.07.2012.

I redditi derivanti da tale calcolo vanno indicati nel quadro RD (per le persone fisiche e le società di persone) e nel quadro RF (per le società di capitali) delle dichiarazioni dei redditi 2023.

### Cessioni intracomunitarie: come dimostrare la non imponibilità ed il regime del "*call of stock*"

Con recente risposta ad interpello, n. 271, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è ammesso il ricorso a sistemi come l'EDI (Exchange Data Interchange) per lo scambio di documenti richiesti per comprovare l'esistenza di un'operazione intracomunitaria, come nel caso di vendita UE, nella quale è l'acquirente che esegue il trasporto. Con ulteriore risposta ad interpello, n. 272, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito le modalità applicative nel particolare caso di vendita UE con il regime agevolativo del "*call of stock*", nell'ambito di un'operazione di triangolazione, mediante il quale un soggetto passivo può trasferire i propri beni all'estero senza che ciò costituisca una cessione a titolo oneroso.

### Terreni agricoli e terreni edificabili nella prospettiva fiscale

La distinzione tra terreni agricoli e aree edificabili rileva sotto diversi profili fiscali.

Ai fini **IMU** diversa è la modalità di determinazione della base imponibile:

- per i **terreni agricoli** (comprendendo anche quelli non coltivati ma non edificabili) si moltiplica per 135 il reddito dominicale rivalutato del 25%;
- per le **aree edificabili** si utilizza il valore venale in comune commercio (che dipende dalla zona, dall'indice di edificabilità, dalla destinazione d'uso, nonché da altri parametri definiti in base al Comune).



Ai fini delle **imposte sui redditi** la distinzione tra terreni agricoli e aree edificabili assume rilevanza in relazione ai redditi diversi di cui all'art. 67, c. 1, lett. b), del TUIR:

- le **plusvalenze** realizzate dalla cessione a titolo oneroso di **aree edificabili** sono sempre **imponibili**;
- per i **terreni agricoli** sono imponibili solo le plusvalenze realizzate mediante la cessione onerosa di terreni acquistati da non più di **5 anni** (con esclusione di quelli acquisiti per successione).

Per stabilire, dal punto di vista fiscale, se un'area sia considerata edificabile occorre rifarsi all'art. 36, c. 2, del DL 223/2006 che definisce **fabbricabile** l'area "utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

Il contribuente può comunque chiedere al Comune un'**attestazione** circa l'edificabilità o meno del terreno posseduto. Peraltro il Comune è tenuto a dare notizia al proprietario di un terreno qualora venga attribuita la natura di area fabbricabile al medesimo.

È privo pertanto di rilievo il fatto che sul terreno si costruisca o meno, perché non rileva l'approvazione di un piano edificatorio, ma lo **strumento urbanistico adottato** dal Comune. Parimenti, come stabilito dalla Corte di Cassazione con sentenza n. 23316 del 2013 e con sentenza n. 29193 del 2020, va riconosciuta la qualifica di area fabbricabile anche al fondo interessato da un limitato diritto edificatorio, strumentale alla sua destinazione agricola.

Tale principio viene "sconfessato" però in relazione ai terreni posseduti da **coltivatori diretti** e **imprenditori agricoli professionali (IAP)** iscritti nella previdenza agricola, per i quali la qualifica di "area fabbricabile" non rileva ai fini IMU, poiché in ogni caso il **terreno condotto ed utilizzato per l'attività agricola** viene considerato agricolo e quindi **esente** dal tributo (art. 1, cc. 746 e 758, della L. 160/2019).

### *Diritto commerciale, bilancio, contabilità e varie*

#### **Liceità delle audio-video assemblee e principio di collegialità**

Il c.d. DL "Milleproroghe 2023 ha riaperto fino al 31.07.2023 il termine, scaduto il 31.07.2022, entro il quale si può approfittare delle modalità "emergenziali" di svolgimento delle assemblee societarie, con la possibilità di effettuare assemblee in audio-video conferenza, anche se non previste dallo statuto sociale; nonché della possibilità di convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio al 31.12.2022 nel maggior termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio.

Per quanto riguarda la possibilità di gestire le assemblee in audio-video conferenza anche al di fuori del regime emergenziale, il Consiglio notarile di Firenze ha elaborato la massima n. 82/2022, allo scopo di fornire indicazioni utili allo svolgimento di eventi assembleari efficienti e scevri da possibili contestazioni. La massima elenca numerose legittime clausole statutarie "organizzative" delle adunanze assembleari da inserire negli statuti delle società e si sofferma in particolare sul "principio di collegialità".

Le assemblee societarie, tanto che si svolgano in presenza, quanto se si svolgano mediante l'utilizzo di strumenti di telecomunicazione, sia in forma totale che parziale, devono essere rispettose del "principio di collegialità". Ciò significa che i partecipanti debbono:

- poter essere facilmente identificabili;
- poter interagire tra loro in tempo reale, potendo ascoltare il dibattito, intervenire in esso, scambiare documenti (ricevendoli, visionandoli e inviandoli) ed esprimere il voto.

In presenza di tali presupposti si realizzano quei criteri di buona fede e di parità di trattamento necessari per considerare validamente adottate le decisioni che l'assemblea assume, in quanto tutti i partecipanti si trovano in una situazione caratterizzata dal fatto di aver avuto la libertà di accedere, di ascoltare quanto viene proposto e dibattuto, di intervenire per avallare o contestare le argomentazioni altrui e, infine, di votare. La riunione telematica può quindi essere in tutto e per tutto equiparata alla riunione in presenza, assumendo un connotato di liceità, se la collegialità viene riprodotta anche quando lo svolgimento

dell'assemblea avviene in tutto o in parte con l'utilizzo di strumenti telematici, in quanto il soggetto collegato da remoto può esercitare le stesse prerogative di cui avrebbe beneficiato se fosse stato fisicamente presente.

### **Quando è possibile nominare amministratori non soci nelle società di persone**

Secondo il Consiglio Notarile di Firenze, espressosi con la massima 78/2022, la nomina dell'amministratore di società di persone che non sia anche socio della stessa può essere ammessa nella società semplice – a patto che vi sia almeno un socio illimitatamente responsabile – e nella società in nome collettivo. Non è invece ammessa nella società in accomandita semplice.

Da tempo infatti vigeva una netta spaccatura sul tema, suffragata – per quanto concerne la negazione di tale possibilità – dal principio che nella società di persone dovrebbe vigere una connessione inscindibile tra la qualità di socio illimitatamente responsabile e la gestione della società, poiché chi agisce per conto della società dovrebbe essere gravato dalla responsabilità per le obbligazioni conseguentemente assunte. Non sarebbe quindi concepibile che un amministratore possa, con le proprie azioni, provocare responsabilità illimitata in capo ai soci. Tale principio è espresso nel codice civile, all'art. 2267, ove si legge che "per le obbligazioni sociali rispondono (...) personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e salvo patto contrario gli altri soci".

Tale opinione negativa è stata tuttavia sconfessata da una serie di tesi e argomentazioni a cui ha appunto aderito anche il Consiglio Notarile di Firenze.

È stato osservato infatti come le disposizioni civilistiche – per ciò che riguarda le società semplici e in nome collettivo – nulla indichino espressamente sul tema dell'ammissibilità o meno di un amministratore estraneo, mentre ciò viene palesato per quanto riguarda le società in accomandita semplice, per le quali vige un'inscindibile connessione tra la qualità di socio accomandatario e quella di amministratore della società.

### **La posizione del nuovo proprietario in tema di abusi edilizi**

Con la sentenza del Consiglio di Stato n. 7621 dell'1.09.2022 è stata chiarita la destinazione della responsabilità in caso di **abuso edilizio**. Un nuovo proprietario del bene immobile, sia nel caso in cui ne detenga la materiale disponibilità, sia nel caso contrario in cui l'abbia concesso in locazione, in superficie o in altro diritto a terzi, dovrà accertarsi, prima dell'acquisto, che il bene sia stato realizzato legittimamente. Gli abusi edilizi sono caratterizzati dalla **natura reale** e non personale, proprio per questo motivo, la **responsabilità** in capo ai soggetti che li hanno commessi, viene estesa anche agli eventuali eredi che non coincidono con l'autore dell'illecito. Per evitare di incorrere in tale situazione il futuro proprietario deve porre in essere un'adeguata valutazione in merito alla legittimità urbanistica dell'immobile. Nel caso di acquisto e di conoscenza degli abusi, avrà il dovere di attivarsi per porre rimedio alla situazione irregolare. La **buona fede** dell'acquirente sussiste solo nel caso in cui si dia dimostrazione dell'adozione di un comportamento attivo, che non sia tuttavia riuscito a portare alla conoscenza dell'operazione illecita.

### *Trust e attività fiduciaria*

---

### **La forma del patto fiduciario relativo all'intestazione di quote di S.r.l.**

Con la sentenza n. 1562 del 28 luglio 2021 il Tribunale di Venezia si è pronunciato in merito ad una controversia conseguente ad un'intestazione di quote di s.r.l., eseguita a titolo fiduciario, da un soggetto "fiduciante" a persona di propria fiducia senza formalizzare per iscritto tale operazione. A seguito di contrasti insorti tra le parti l'intestatario alienava a terzi una parte delle quote, in spregio all'accordo

fiduciario e allo scopo di estromettere il fiduciante dalla compagine sociale. Quest'ultimo conveniva pertanto in giudizio l'intestatario-fiduciario al fine di ottenere la restituzione delle quote e il risarcimento del danno, sostenendo che il trasferimento delle partecipazioni era stato eseguito in base ad un "pactum fiduciae", per cui le partecipazioni stesse erano state intestate al convenuto solo "a titolo fiduciario" e non erano pertanto nella sua piena disponibilità. Non avrebbe potuto quindi disporne se non dietro espresso incarico del fiduciante.

Il Tribunale adito ha dato ragione al fiduciante ritenendo sussistere un "pactum fiduciae" tra le parti, nonostante l'assenza di un accordo scritto, in quanto, secondo il Tribunale: "l'istituto dell'intestazione fiduciaria di azioni o partecipazioni societarie consiste in un caso di interposizione reale e non apparente, per effetto della quale l'interposto acquista (a differenza che nel caso di interposizione fittizia o simulata) la titolarità delle azioni o delle quote, pur essendo, in virtù di un rapporto interno con l'interponente di natura obbligatoria, tenuto ad osservare un certo comportamento, convenuto in precedenza con il fiduciante, nonché a ritrasferire i titoli a quest'ultimo ad una scadenza convenuta, ovvero al verificarsi di una situazione che determini il venir meno del rapporto fiduciario".

Sulla non necessità di un accordo scritto affinché sussista un patto fiduciario, in presenza di partecipazioni societarie, si è pronunciata più volte anche la Suprema Corte, osservando che "Il "pactum fiduciae" che abbia ad oggetto il trasferimento di quote societarie non richiede la forma scritta "ad substantiam" o "ad probationem", perché tale patto deve essere equiparato al contratto preliminare, per il quale l'art. 1351 c.c. prescrive la stessa forma del contratto definitivo e la cessione di quote è un negozio che non richiede alcuna forma particolare, neppure nel caso in cui la società sia proprietaria di beni immobili". (Cass. Civ. n. 9139/2020)". Conseguentemente la prova dell'intestazione fiduciaria non soggiace alle stesse limitazioni previste per la prova della simulazione tra le parti e, pertanto, può essere dimostrata anche per testimoni o per presunzioni, avendo ad oggetto l'esistenza di un accordo interno tra le parti, autonomo e distinto dal negozio di intestazione delle partecipazioni societarie, che le parti hanno effettivamente voluto e che ha efficacia nei confronti dei terzi.

### **Trust e Patto di famiglia**

L'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990, riguardante l'imposta sulle successioni e donazioni, prevede l'esenzione da tassazione dei trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia, a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni, a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa, o detengano il controllo della società, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento.

Ciò premesso, nel corso dell'edizione di Telefisco 2023 veniva chiesto se, in presenza di una quota, apportata in trust, di capitale sociale di una società, quota che consenta il controllo della società partecipata, la definitiva attribuzione ai beneficiari della quota stessa possa godere dell'agevolazione sopra riferita, a condizione che i beneficiari mantengano il controllo della società per un periodo di almeno cinque anni dalla data in cui ottengono dal trustee la titolarità di detta quota.

Con la circolare n. 34 del 2022 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, secondo l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, in linea generale gli atti con cui vengono attribuiti i beni vincolati in trust ai beneficiari realizzano il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni. Peraltro l'eventuale spettanza di esenzioni e/o agevolazioni in capo ai beneficiari in relazione alle attribuzioni potrà essere valutata, di volta in volta, sulla base dei relativi presupposti e, in relazione alle norme di esenzione o agevolazione che prevedono il mantenimento di determinati requisiti per un dato intervallo temporale, il termine iniziale decorre dall'attribuzione medesima.

Ne deriva che i presupposti per la spettanza dell'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990 dovranno essere verificati all'atto dell'attribuzione definitiva della predetta partecipazione ai beneficiari e i cinque anni occorrenti per il mantenimento del controllo decorreranno dalla data della predetta attribuzione ai beneficiari e non dalla data di apporto della partecipazione al trust.

### Bando "Fedeltà al lavoro e progresso economico 2023"

La **Camera di commercio di Cuneo** ha approvato e pubblicato il bando di concorso per la premiazione della "**Fedeltà al lavoro e progresso economico 2023**". Lo scopo è quello di dare riconoscimento a coloro che con il proprio lavoro hanno contribuito allo sviluppo dell'economia locale. Il bando prevede l'erogazione di **120 riconoscimenti**, da suddividere tra le seguenti categorie:

- I Commercio e servizi
- II Industria
- III Artigianato
- IV Agricoltura
- V Cooperazione.

Le candidature possono essere avanzate da titolari di imprese individuali, imprenditori agricoli, coltivatori diretti, cooperative, consorzi con attività esterna, soci di società di persone o di capitali dei settori commercio, servizi, industria e artigianato. Coloro che oltre ai requisiti di soggettività rispettano anche quelli specifici per ciascun settore economico, possono presentare istanza attraverso l'apposito modello scaricabile dal sito [www.cn.camcom.it](http://www.cn.camcom.it) che dovrà essere inviato tramite **posta elettronica** all'indirizzo [protocollo@cn.legalmail.comcom.it](mailto:protocollo@cn.legalmail.comcom.it) **entro e non oltre il 2.05.2023**. Il bando di concorso è visionabile sulla pagina della Camera di Commercio di Cuneo.

### Bonus trasporti 2023

Il **Bonus Trasporti**, introdotto con il D.L. 5/2023, è stato esteso anche per l'anno in corso, riducendo la platea di beneficiari a coloro il cui **reddito complessivo** nel 2022 non ha superato i **20.000 euro**. A partire dal **17.04.2023** è attiva la piattaforma per accedere al **contributo pari a 60 euro** utilizzabile per l'acquisto di un abbonamento mensile, plurimensile e annuale presso uno dei gestori dei servizi di trasporto pubblico selezionabile in fase di registrazione. Il bonus è nominativo, valido per un solo abbonamento e utilizzabile entro il mese di emissione, decorso il quale l'eventuale residuo verrà annullato e reintegrato nel budget complessivo a disposizione di tutti. Resta valida la possibilità di ripresentare la domanda, purché non più di una nello stesso mese.

Il D.M. 4/2023 specifica le modalità per la **presentazione dell'istanza** che potrà essere inviata dal portale <https://www.bonustrasporti.lavoro.gov.it/> accedendovi con SPID o CIE entro il 31.12.2023 o fino ad esaurimento delle risorse.

### *Consulenza del lavoro*

---

### Lavoro domestico

Nell'ambito del rapporto di lavoro domestico, la collocazione dell'orario di lavoro è fissata dal datore di lavoro nei confronti del personale convivente a servizio intero; per il personale convivente con servizio ridotto o non convivente, la collocazione è concordata fra le parti. La durata normale dell'orario di lavoro è quella stabilita fra le parti e, comunque, con un massimo di: 10 ore giornaliere, non consecutive, per un totale di 54 ore settimanali (per i lavoratori conviventi); 8 ore giornaliere, non consecutive, per un totale di 40 ore settimanali, distribuite su 5 giorni oppure su 6 giorni (per i lavoratori non conviventi).

Il lavoratore convivente ha diritto ad un riposo di almeno 11 ore consecutive nell'arco della stessa giornata e, qualora il suo orario giornaliero non sia interamente collocato tra le 6.00 e le 14.00, o tra le 14.00 e le 22.00, ad un riposo intermedio non retribuito, normalmente nelle ore pomeridiane, non inferiore alle 2 ore giornaliere di effettivo riposo. Il riposo settimanale, per i lavoratori conviventi, è di 36 ore e deve essere goduto per 24 ore la domenica, mentre le residue 12 ore possono essere godute in qualsiasi altro giorno della settimana, concordato tra le parti.

Relativamente ai lavoratori conviventi, qualora vengano effettuate prestazioni nelle 12 ore di riposo non domenicale, esse saranno retribuite con la retribuzione globale di fatto maggiorata del 40%, a meno che

tale riposo non sia goduto in altro giorno della stessa settimana. È considerato lavoro notturno quello prestato tra le 22.00 e le 6.00, ed è compensato: se ordinario, con la maggiorazione del 20% della retribuzione globale di fatto oraria; se straordinario, in quanto prestato oltre il normale orario di lavoro, con la maggiorazione del 50%. Lo straordinario è compensato con la maggiorazione del: 25%, se prestato dalle 6.00 alle 22.00; 50%, se prestato dalle 22.00 alle 6.00; 60%, in una delle festività o di domenica.

### **Congedi straordinari e permessi legge 104**

L'Inps con la circolare n. 39 del 4 aprile scorso, ha aggiornato le procedure e ha fornito indicazioni in favore dei lavoratori dipendenti del settore privato per il riconoscimento dei permessi di cui all'art. 33, c. 3 della legge n. 104/92 e del congedo straordinario per l'assistenza ai soggetti gravemente disabili, alla luce delle disposizioni introdotte dal DLgs n. 105/22, in vigore dal 13 agosto scorso. L'Inps dopo aver ricordato l'eliminazione del principio del "referente unico dell'assistenza" con riferimento ai permessi previsti dalla legge 104, che dal 13 agosto 22 possono essere riconosciuti a più soggetti tra quelli aventi diritto, ha fornito chiarimenti circa la cumulabilità tra giorni di permesso mensili, prolungamento del congedo parentale e ore di riposo alternative al prolungamento dello stesso congedo parentale. La fruizione delle tre tipologie di benefici in favore della stessa persona con disabilità grave deve intendersi non cumulativa nell'arco del mese, trattandosi di istituti speciali rispondenti alle medesime finalità di assistenza al disabile in situazione di gravità. In merito ai periodi di prolungamento del congedo parentale, l'Inps fa sapere che eventuali deroghe da parte della contrattazione collettiva potranno riferirsi esclusivamente agli emolumenti connessi all'effettiva presenza in servizio. Per quanto riguarda la fruizione del congedo straordinario per l'assistenza a familiari disabili da parte di conviventi di fatto, l'Inps precisa che ai fini della concessione del diritto sarà sufficiente la dichiarazione del richiedente nella domanda di essere coniuge/parte di unione civile/convivente di fatto ai sensi della normativa vigente, seguendo un "ordine di priorità" ampiamente descritto nella circolare.

### **Conservazione del posto in caso di malattia e infortunio**

In caso di malattia e infortunio non sul lavoro i datori di lavoro devono conservare il posto ai lavoratori per il periodo stabilito dai contratti di lavoro. Questi ultimi, a volte, prevedono anche la possibilità di prolungare tale periodo a richiesta del lavoratore. Nel periodo di proroga non è però dovuto, di norma, alcun trattamento economico. Superati i termini per la conservazione del posto, il datore, se risolve il rapporto, deve pagare al lavoratore interessato il completo trattamento previsto per il caso di licenziamento, compresa l'indennità sostitutiva del preavviso. Se la prosecuzione della malattia oltre i termini di conservazione del posto non permette al lavoratore di riprendere servizio, il lavoratore medesimo può risolvere il rapporto di lavoro con diritto unicamente al trattamento di fine rapporto. Se ciò non avviene ed il datore non procede al licenziamento, il rapporto di lavoro rimane sospeso. Non sono computabili, agli effetti della durata prevista da leggi, regolamenti o contratti collettivi in ordine al trattamento normale di malattia, i periodi di assistenza sanitaria per malattia determinata da gravidanza, o da puerperio. L'assenza per malattia, limitatamente ai periodi di conservazione obbligatoria del posto, non interrompe la maturazione dell'anzianità di servizio compresi scatti di anzianità, trattamento di fine rapporto, ferie, festività, gratifica natalizia, ecc. Nel caso in cui la malattia avviene durante il periodo di prova, il datore ha la facoltà di sciogliere in qualsiasi momento il rapporto. Al lavoratore assente per malattia non può essere comunicato il preavviso di licenziamento. Se il lavoratore preavvisato di licenziamento si assenta per malattia, il decorso del preavviso resta sospeso e riprenderà al rientro in servizio del lavoratore.

### **Incentivi per assunzione di personale altamente qualificato**

È stato convertito in legge il DL 13/2023 il quale prevede, in materia di lavoro, un incentivo all'assunzione di personale altamente qualificato.

In particolare viene riconosciuto alle imprese che partecipano al finanziamento delle borse di dottorato innovativo previste dall'investimento 3.3 della Missione 4, Componente 2, del PNRR, un esonero dal versamento dei complessivi contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro (esclusi i premi Inail), nel limite massimo di importo pari a 3.750 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile, per ciascuna assunzione a tempo indeterminato di unità di personale:

- in possesso del titolo di dottore di ricerca;
- o che è o è stato titolare di contratti di cui agli artt. 22 o 24 della L. 240/2010.

Il decreto prevede inoltre che ciascuna impresa può far richiesta del beneficio nel limite di due posizioni attivate a tempo indeterminato per ciascuna borsa di dottorato finanziata; l'esonero si applica, per un periodo massimo di 24 mesi, a far data dall'1.1.2024 e non oltre il 31.12.2026; l'esonero non è ancora utilizzabile in quanto è necessaria l'emanazione di un decreto interministeriale.

### **Novità del DL lavoro**

La bozza del nuovo DL lavoro prevede, tra le varie novità, anche alcune semplificazioni degli obblighi informativi posti in capo al datore di lavoro, modificando in parte quanto previsto dal DLgs. 27.6.2022 n. 104 c.d. "decreto Trasparenza".

In particolare, anche in linea con quanto chiarito dall'Ispettorato del lavoro con la circolare n. 4 del 10.8.2022, la bozza dispone alcune modifiche quali:

- la possibilità di comunicare al lavoratore alcune informazioni come, a titolo esemplificativo, la durata del periodo di prova e il diritto a ricevere la formazione, tramite l'indicazione del riferimento normativo o della contrattazione collettiva, anche aziendale;
- la consegna, o comunque la messa a disposizione, anche mediante pubblicazione sul sito web, da parte del datore di lavoro, dei contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali, nonché degli eventuali regolamenti aziendali applicabili al rapporto di lavoro, ai fini di uniformare e semplificare gli adempimenti.

### **Coefficiente di rivalutazione del TFR**

Il coefficiente di rivalutazione per la determinazione del trattamento di fine rapporto, maturato nel periodo compreso tra il 15 marzo 2023 ed il 14 aprile 2023, è pari allo 0,375000 %.

Anche quest'anno il nostro notiziario ospita una rubrica affidata a **Fabio Sansalvadore**, Dottore Commercialista e Revisore Legale, Ph.D. in Economia Aziendale e professore a contratto presso l'Università di Torino. Esperto, tra le altre materie, di consulenza aziendale, analisi settoriale e sviluppo locale, nonché del bilancio di sostenibilità, offre ai lettori spunti e riflessioni in merito al "fare azienda" in Italia.

### Quanto ti amo "instabile" Italia

Cari lettori,

questa è una rubrica apartitica e apolitica ma credo che sia importante parlare dell'influsso, non sempre positivo, della politica sulla vita economica e imprenditoriale del nostro paese.

È ormai passata una ventina di anni da quanto ho abbandonato i banchi universitari come studente ma sono ancora vivi in me gli insegnamenti e le parole di alcuni illustri docenti.

Ricordo, ad esempio, le parole del prof. Franco Reviglio durante il corso di Scienza delle Finanze il quale più volte ci tenne a sottolineare come la politica nel nostro paese per troppo tempo cercò di acquisire il consenso tramite la spesa pubblica.

Il prof. Reviglio, più volte Ministro della Repubblica, voleva sottolineare come il decisore politico abbia, nel corso degli anni '70 e '80 del secolo scorso, indirizzato spesso la spesa pubblica verso i desiderata del territorio senza applicare alcun filtro sulla opportunità sociale ed economica e sulla sostenibilità economica delle opere stesse.

La politica ha utilizzato risorse pubbliche per realizzare attività capaci di acquisire un consenso politico immediato: l'ottica è stata senz'altro miope guardando ad obiettivi di breve termine senza pesare fino in fondo l'opportunità di realizzare opere infrastrutturali capaci, invece, di creare valore condiviso nel medio e lungo termine.

Tale orientamento credo che sia l'espressione di una forte instabilità politica che caratterizza la storia repubblicana. Dal 1946 ad oggi in quasi 77 anni di Repubblica si sono succeduti 31 presidenti del consiglio e 68 governi con una durata media di poco più di 13 mesi.

Quanto si può realizzare di strutturale in 13 mesi di governo in un paese in cui la realizzazione di un'opera pubblica del valore fino a 100.000 euro può richiedere anche fino a 3 anni di tempo di realizzazione e un'infrastruttura pubblica del valore superiore a 10 milioni di euro richiede anche 11 anni per essere inaugurata?

Quanto sono 13 mesi rispetto ai 16 anni durante i quali la Cancelliera Angela Merkel ha guidato, seppur con una serie di elezioni intermedie, il governo tedesco?

Ecco così che si propone il problema dell'instabilità politica e un'alternanza politica che in pochi mesi cambia radicalmente le norme che erano in vigore fino a poco prima. Come può essere, dunque, possibile pensare ad uno sviluppo in un'ottica di medio/lungo termine del paese? Come può essere attrattivo il nostro paese dinnanzi ad un imprenditore straniero che non comprende le motivazioni di tale instabilità politica? Come peraltro non comprende le motivazioni delle lungaggini burocratiche di cui ci siamo detti nei mesi scorsi.

Io non ho una ricetta magica che risolva il problema, non ho un grado di conoscenza di certe dinamiche tale da poter affermare che questa o quell'altra proposta politica siano la panacea a tutti i mali. Non vi posso dire se una riforma costituzionale in senso presidenziale possa risolvere i problemi di instabilità.

Sono però sicuro che sia necessario individuare forme di revisione e di ammodernamento dell'attuale sistema politico con una serie di meccanismi capaci di garantire stabilità ai governi. La stabilità governativa dovrebbe determinare un cambiamento di ottica temporale in termini di acquisizione del consenso politico. L'attenzione si sposta verso un arco temporale di medio/lungo termine favorendo, dunque, una spesa pubblica migliore in termini sia quantitativi, sia qualitativi, senza la necessità di realizzare e inaugurare in pompa magna e in tempi stretti opere pubbliche solo parzialmente realizzate e di effettiva dubbia utilità per il territorio.

Prof. Fabio Sansalvadore

## Scadenziario mese di maggio

Scadenza	Tributo/Contributo	Soggetto obbligato	Adempimento
Martedì 2	Iva	Soggetti con partita Iva	Termine finale per la presentazione telematica, diretta ovvero tramite un intermediario abilitato (comprese le società del gruppo), della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno precedente.
Martedì 2	Imposta di registro	Locatore/locatario	Registrazione nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza inizio mese e pagamento della relativa imposta. Versamento dell'imposta anche per i rinnovi e le annualità di contratti di locazione con decorrenza inizio mese.
Martedì 2	Imposta di bollo	Soggetti con partita iva	Termine, per i soggetti che utilizzano documenti o registri in forma informatica, diversi dalle fatture elettroniche, per il versamento in un'unica soluzione dell'imposta di bollo dovuta per il 2022 per la tenuta: - repertori; - dei libri di cui all'art. 2214 co. 1 c.c.; - di ogni altro registro, se bollato e vidimato, di cui all'art. 16 lett. a) della tariffa Parte prima allegata al DPR 642/72, tenuti in modalità informatica.
Martedì 2	Iva	Soggetti con partita Iva con diritto al rimborso infrannuale ai sensi dell'art. 38-bis co. 2 del DPR 633/72	Termine finale di presentazione all'Agenzia delle Entrate, mediante trasmissione telematica diretta o tramite intermediario del modello TR, della richiesta di rimborso o della comunicazione di utilizzo in compensazione ai sensi del DLgs. 241/97 (modello F24), relativa al credito del trimestre gennaio-marzo.
Martedì 16	Contributi Inps lavoratori dipendenti	Datori di lavoro	Versamento dei contributi relativi al mese precedente.
Martedì 16	Contributi Inps artigiani e commercianti	Soggetti iscritti alla gestione artigiani o commercianti dell'Inps	Versamento rata dei contributi previdenziali compresi nel minimale di reddito (c.d. "fissi") relativa al trimestre gennaio-marzo.
Martedì 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro dipendente	Versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente sui redditi di lavoro dipendente, comprese le indennità per la cessazione del rapporto di lavoro (es. TFR).
Martedì 16	Irpef	Sostituti d'imposta che corrispondono redditi di lavoro autonomo o redditi diversi	Versamento delle ritenute alla fonte operative nel mese precedente sui redditi di lavoro autonomo e sui redditi diversi ex art. 67 co. 1 lett. l) del Tuir.
Martedì 16	Iva	Soggetti con partita Iva – Regime mensile	Liquidazione dell'Iva relativa al mese precedente e versamento dell'Iva a debito.
Martedì 16	Iva	Soggetti con partita Iva – Regime opzionale trimestrale	Liquidazione dell'Iva relativa al trimestre gennaio-marzo e versamento dell'Iva a debito, con la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi.
Martedì 16	Iva	Persone fisiche rientranti nel regime fiscale forfettario e nel regime dei c.d. "contribuenti minimi"	Versamento dell'Iva relativa alle operazioni per le quali risultino debitori dell'imposta, effettuate nel mese precedente.
Giovedì 25	Iva	Soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie	Presentazione telematica dei modelli Intrastat relativi al mese di aprile, in via obbligatoria o facoltativa.
Martedì 30	Imposta di registro	Locatore/locatario	Registrazione nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza inizio mese e pagamento della relativa imposta. Versamento dell'imposta anche per i rinnovi e le annualità di contratti di locazione con decorrenza inizio mese.
Mercoledì 31	Imposta di bollo	Soggetti passivi Iva residenti o stabiliti in Italia	Versamento dell'imposta di bollo per le fatture elettroniche emesse nel trimestre gennaio-marzo.

Tutte le informazioni contenute nel presente notiziario sono riservate alla Clientela ed a coloro che hanno rapporti professionali con lo Studio ed hanno scopo unicamente informativo, con esonero da ogni responsabilità per errori od inesattezze.



## NUMERI UTILI

Aliquote Irpef (1) - fino a 15.000,00	23 %	Cambio €/€ (3)	1,1022
- oltre 15.000,00 fino a 28.000,00	25 %	Rivalutazione TFR (4)	0,375000 %
- oltre 28.000,00 fino a 50.000,00	35 %	Indice ISTAT (5)	7,4 %
- oltre 50.000,00	43 %	Saggio di interesse legale (6)	5 %
Aliquota Ires (2)	24 %	Tassi Euribor (7)	
Aliquota Irap	3,9 %	- 6 mesi	3,685 %
Cedolare secca canone concordato	10 %	- 12 mesi	3,954 %
Cedolare secca ordinaria	21 %		

- (1) A decorrere dall'1.01.2022  
 (2) A decorrere dall'1.01.2017  
 (3) Rilevazione alla data del 25.04.2023  
 (4) Vedi pagina 22  
 (5) Variazione % del mese di marzo 2023 sul mese di marzo 2022  
 (6) A decorrere dall'1.01.2023  
 (7) Aggiornati alla data del 25.04.2023, valuta del 27.04.2023, base 365

## LINK UTILI

Agenzia delle Entrate e Catasto  
[www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)

Ministero delle Finanze  
[www.finanze.it](http://www.finanze.it)

Enea (pratiche 55%-65%)  
[www.enea.it](http://www.enea.it)

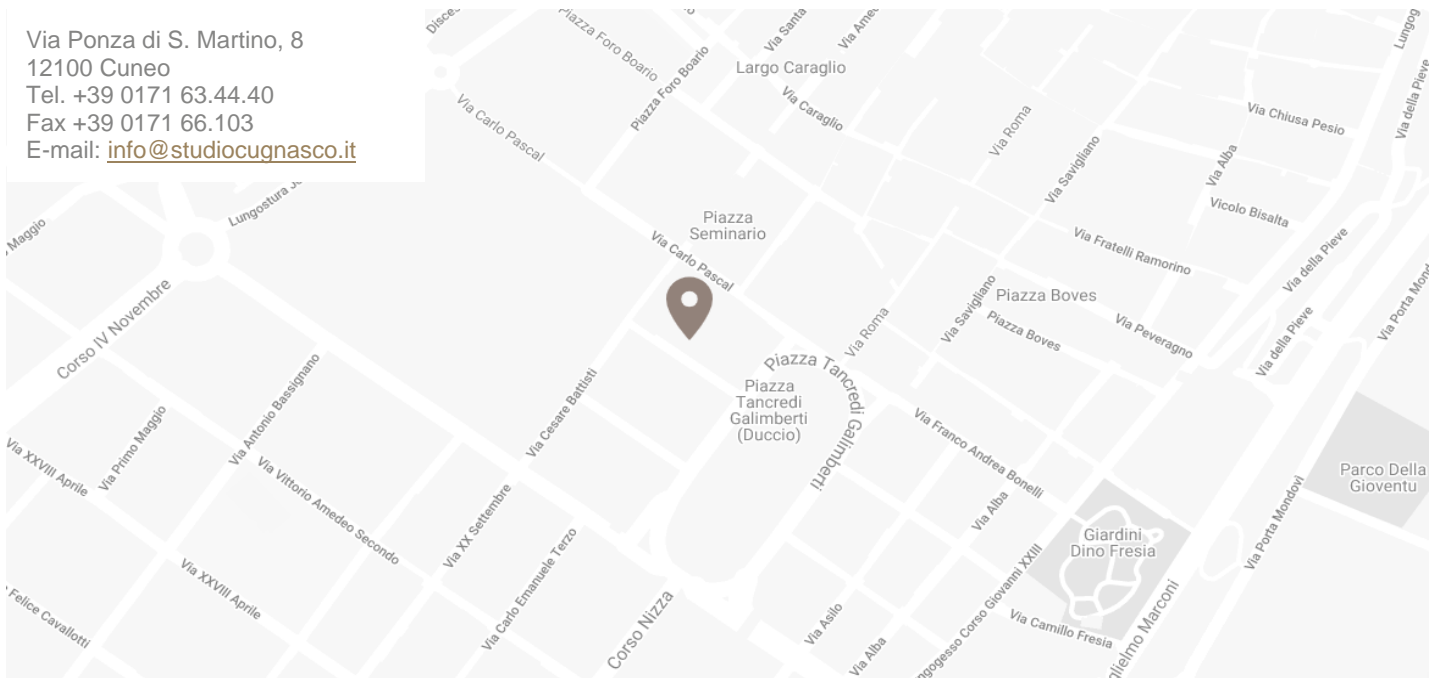
Camera di commercio di Cuneo  
[www.cn.camcom.it](http://www.cn.camcom.it)

Comune di Cuneo  
[www.comune.cuneo.it](http://www.comune.cuneo.it)

Portale per ricerca indirizzi PEC  
[www.inipece.gov.it](http://www.inipece.gov.it)

## DOVE SIAMO

Via Ponza di S. Martino, 8  
 12100 Cuneo  
 Tel. +39 0171 63.44.40  
 Fax +39 0171 66.103  
 E-mail: [info@studiocugnasco.it](mailto:info@studiocugnasco.it)



## CHI SIAMO

### Commercialisti

Cugnasco dr. Massimo  
[m.cugnasco@studiocugnasco.it](mailto:m.cugnasco@studiocugnasco.it)  
 Coccarelli dr. Fernando  
[f.coccarelli@studiocugnasco.it](mailto:f.coccarelli@studiocugnasco.it)  
 Collino dr. Giovanni  
[g.collino@studiocugnasco.it](mailto:g.collino@studiocugnasco.it)  
 Martini rag. Cristina  
[c.martini@studiocugnasco.it](mailto:c.martini@studiocugnasco.it)  
 Luciano dr. Davide  
[d.luciano@studiocugnasco.it](mailto:d.luciano@studiocugnasco.it)  
 Cugnasco dr. Marianna  
[mar.cugnasco@studiocugnasco.it](mailto:mar.cugnasco@studiocugnasco.it)

### Consulente del lavoro

Bongiovanni rag. Monica  
[m.bongiovanni@studiocugnasco.it](mailto:m.bongiovanni@studiocugnasco.it)

### Ufficio consulenza del lavoro

Bottasso Elisabeth  
 Tonelli Danila  
[paghe@studiocugnasco.it](mailto:paghe@studiocugnasco.it)

### Ufficio Contabilità

[contabilita@studiocugnasco.it](mailto:contabilita@studiocugnasco.it)  
 Giordano Chiara  
 Bruno Massimo  
 Cavallera Nicolas  
 Cravero Valentina  
 Costa Daniela  
 Dutto Giulia

### Praticante

Puscasu Miruna  
[m.puscasu@studiocugnasco.it](mailto:m.puscasu@studiocugnasco.it)

### Segreteria

[segreteria@studiocugnasco.it](mailto:segreteria@studiocugnasco.it)  
 Garino Marisa  
 Dao Ormena Daniela  
 Tardivo Elisa  
 Rosso Giulia

### Consulenza legale esterna

Cugnasco Avv. Roberto

### Strutture controllate

Ge.Co. Gestione e Controllo S.r.l. [ge.co@studiocugnasco.it](mailto:ge.co@studiocugnasco.it)  
 Società fiduciaria e di Trust

### Strutture collegate e rapporti internazionali

EURODEFI Professional Club of Tax, legal & Financial Advisers  
 - [www.eurodefi.org](http://www.eurodefi.org)

Lo Studio è referente locale dell'Associazione "Il Trust in Italia" -  
[www.il-trust-in-italia.it](http://www.il-trust-in-italia.it)