EUTEKNE.INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Lunedì 22 giugno 2020

IL CASO DEL GIORNO

Dopo la cartella di pagamento il contributo unificato costa di più

/ Alfio CISSELLO

Nel momento in cui il contribuente deposita il ricorso, deve pagare il contributo unificato sulla base degli scaglioni di valore dell'art. 13 del DPR 115/2002, che, a loro volta, sono connessi al valore dell'atto impugnato. Tuttavia, sorgono spesso [...]

PAGINA 2

IL PUNTO
IAS

Gli interessi attivi di mora impongono la gestione di DTL ai soggetti IAS/IFRS

/ Valeria RUSSO

L'imponibilità ai fini IRES degli interessi attivi di mora in base al principio di cassa anche per i soggetti IAS/IFRS adopter può determinare la gestione di un **doppio binario** contabile-fiscale e la [...]

PAGINA 8

FISCO

Superbonus al 110% per gli immobili non abitativi con dubbi

Una ricostruzione logico sistematica della norma porterebbe a ritenere che l'incentivo per la riqualificazione energetica sia applicabile solo agli abitativi

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

In attesa della conversione definitiva del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), sono ancora molte le criticità che emergono dalla lettura delle disposizioni introdotte dall'art. 119.
In aggiunta agli incentivi previsti per gli interventi di **riqualificazione energetica** (c.d. "ecobonus") di cui ai commi 344-349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e all'art. 14 del DL 63/2013, che rimangono invariati, il menzionato articolo prevede il potenziamento dell'aliquota della detrazione al **110%** per determinati interventi.
L'ambito di applicazione della disciplina del superbonus al 110% è definito dal comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il quale stabilisce che l'agevolazione si applica esclusivamente in relazione a interventi agevolati che vengono effettuati da:
- **condomìni**, su edifici condominiali che possono anche essere a prevalente destinazione non abitativa (si veda "Bonus del 110% sulle parti comuni anche per imprese e professionisti" del 26 maggio 2020);
- **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su **singole unità immobiliari**, "salvo quanto previsto dal comma 10".
Testualmente il menzionato comma 10 recita che "le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su **edifici unifamiliari** diversi da quello adibito ad abitazione principale". L'esclusione dal superbonus operata dal comma 10, quindi, riguarda soltanto gli interventi di riqualificazione energetica che sono eseguiti su "edifici unifamiliari diversi da quelli adibiti ad abitazione principale" (in tal senso anche la Relazione tecnica al DL 34/2020).
A ben vedere, dunque, il comma 9 parla genericamente di "unità immobiliari", mentre il comma 10 esclude dal superbonus i soli "edifici unifamiliari".
Se è pacifico che, ai sensi del comma 9, la detrazione possa spettare per gli interventi effettuati da [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Il Fondo PMI riduce gli accantonamenti prudenziali sulle garanzie rilasciate

Vigilanza previdenziale e assicurativa di nuovo al via dopo lo stop

Società pubbliche con obblighi di pubblicazione completati entro giugno

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Errori su operazioni esenti o non imponibili del 2019 senza quadro VH

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

Il 30 giugno 2020, oltre a rappresentare il termine per la tempestiva presentazione della dichiarazione IVA riferita al 2019 (si veda "Dichiarazione IVA «correttiva nei [...]

PAGINA 4

Dopo la cartella di pagamento il contributo unificato costa di più

L'orientamento dominante pretende anche i contributi sugli atti presupposti

/ Alfio CISSELLO

Nel momento in cui il contribuente deposita il ricorso, deve pagare il contributo unificato sulla base degli scaglioni di valore dell'art. 13 del DPR 115/2002, che, a loro volta, sono connessi al valore dell'atto impugnato.
Tuttavia, sorgono spesso problematiche sulla quantificazione del contributo, specie nelle **liti di riscossione** ove il contribuente impugna atti successivi alla cartella di pagamento, come il preavviso di fermo, la comunicazione di ipoteca o l'intimazione ad adempiere.
L'orientamento giurisprudenziale dominante, in armonia con quanto specificato dal MEF a Telefisco 2017, ritiene che occorra pagare un contributo unificato sul valore dell'atto impugnato, più **tanti contributi unificati** quanti sono gli atti presupposti impugnati.
Così è stato detto, ad esempio, per il ricorso contro l'intimazione ad adempiere (C.T. Prov. Reggio Emilia 25 novembre 2019 n. 275/2/19) e per il **pignoramento presso terzi** (C.T. Prov. Caltanissetta 3 ottobre 2019 n. 782/1/19).
Riprendendo la tesi del MEF, se un'intimazione riguarda tre cartelle di pagamento di 500 euro ciascuna, occorre pagare 4 contributi per un totale di 120 euro (30 euro per cartella, più 30 euro per l'intimazione, vertendosi sempre nel primo scaglione di valore).
Non è stata condivisa dalla giurisprudenza la tesi che riteneva la lite di valore indeterminabile, soggetta quindi a contributo fisso di 120 euro.
La tesi descritta non opera, però, quando il contribuente impugna il **solo atto di riscossione** o cautelare, ovvero nella misura in cui si limiti a sollevare solo vizi propri di tale atto.
Il caso classico si ha quando il contribuente eccepisce l'intervenuta prescrizione della pretesa, prescrizione che, per forza di cose, matura dopo la cartella (almeno nella maggioranza delle ipotesi), e, di conseguenza, è vizio proprio dell'atto che si impugna.
A uguali conclusioni si deve pervenire ove il contribuente censuri l'atto per omessa o irregolare notifica dell'atto presupposto. Come detto dalle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 25 luglio 2007 n. 16412), il vizio di omessa notifica dell'atto presupposto è vizio proprio dell'atto successivo, dunque il contribuente non sta impugnando, insieme all'atto successivo, anche gli atti **presupposti non notificati**.

Non accolta la tesi del valore indeterminabile

Di contro, se, in via subordinata, si censura il merito della pretesa oppure si sollevano vizi propri degli atti presupposti, occorrerà pagare tanti contributi quanti sono gli atti presupposti impugnati, più il contributo sull'atto esattivo o cautelare.
Si badi bene, ai fini della debenza del contributo unificato è assolutamente irrilevante appurare se il contribuente, in ragione dell'autonomia degli atti impugnabili, poteva o meno censurare il merito della pretesa.
L'impugnazione, se si censura il merito, riguarda altresì gli atti presupposti, quindi vengono in sostanza moltiplicati i contributi unificati, a prescindere dalla **fondatezza del ricorso**.

EUTEKNE - VIETATA LA RIPRODUZIONE

Superbonus al 110% per gli immobili non abitativi con dubbi

Una ricostruzione logico sistematica della norma porterebbe a ritenere che l'incentivo per la riqualificazione energetica sia applicabile solo agli abitativi

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

In attesa della conversione definitiva del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio"), sono ancora molte le criticità che emergono dalla lettura delle disposizioni introdotte dall'art. 119.

In aggiunta agli incentivi previsti per gli interventi di **riqualificazione energetica** (c.d. "ecobonus") di cui ai commi 344-349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e all'art. 14 del DL 63/2013, che rimangono invariati, il menzionato articolo prevede il potenziamento dell'aliquota della detrazione al **110%** per determinati interventi.

L'ambito di applicazione della disciplina del superbonus al 110% è definito dal comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il quale stabilisce che l'agevolazione si applica esclusivamente in relazione a interventi agevolati che vengono effettuati da:

- **condomìni**, su edifici condominiali che possono anche essere a prevalente destinazione non abitativa (si veda "Bonus del 110% sulle parti comuni anche per imprese e professionisti" del 26 maggio 2020);
- **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su **singole unità immobiliari**, "salvo quanto previsto dal comma 10".

Testualmente il menzionato comma 10 recita che "le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su **edifici unifamiliari** diversi da quello adibito ad abitazione principale". L'esclusione dal superbonus operata dal comma 10, quindi, riguarda soltanto gli interventi di riqualificazione energetica che sono eseguiti su "edifici unifamiliari diversi da quelli adibiti ad abitazione principale" (in tal senso anche la Relazione tecnica al DL 34/2020).

A ben vedere, dunque, il comma 9 parla genericamente di "unità immobiliari", mentre il comma 10 esclude dal superbonus i soli "edifici unifamiliari".

Se è pacifico che, ai sensi del comma 9, la detrazione possa spettare per gli interventi effettuati da persone fisiche (al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa, arti e professioni) su qualsivoglia tipo di unità immobiliare, quindi anche per quelle non abitative (potrebbe essere il caso di un capannone industriale posseduto o detenuto da una persona fisica), è opportuno chiedersi se la differente terminologia utilizzata dal comma 10, che parla di "edifici unifamiliari" e non di "unità immobiliari", possa far ritenere **circoscrivibile** l'esclusione ivi disciplinata alle sole unità immobiliari di tipo abitativo e non anche a quelle di tipo non abitativo (in quanto non ascrivibili al novero degli "edifici unifamiliari").

Sulla base dell'interpretazione **letterale** della norma, quindi, potrebbe ritenersi che le **persone fisiche** possano beneficiare del superbonus del 110% per **tutte** le unità immobiliari possedute, comprese quelle **non abitative**, in quanto tale esclusione non è espressamente stabilita dalla legge.

Di questa opinione è il Consiglio del Notariato che, nello Studio n. 20-2020/T, dopo aver criticato "l'uso di una tecnica normativa che non può che determinare una incerta interpretazione del testo" afferma che "laddove gli interventi siano eseguiti su edifici non unifamiliari, le detrazioni rinforzate, purché rientrino tra le tipologie indicate, sono fruibili senza la limitazione di cui sopra e qualunque sia la destinazione d'uso dell'immobile".

Nello stesso senso sembrerebbe deporre anche la Relazione tecnica allegata al DL 34/2020 ove, nel fare una **stima** degli effetti finanziari delle disposizioni, rispetto alla Relazione tecnica allegata alla L. 205/2017 (legge di bilancio 2018), escluderebbe soltanto "una quota dell'8%, relativa ai soggetti diversi dalle persone fisiche (dato ricavato dalle dichiarazioni dei redditi dell'anno di imposta 2018)".

Agevolati per intero i condomìni per esigenze di semplificazione

Tale interpretazione letterale, tuttavia, potrebbe essere considerata in **contrasto** con una **ricostruzione logico sistematica** delle disposizioni la quale porterebbe a ritenere l'incentivo applicabile, in generale, soltanto agli **immobili abitativi** destinati ad abitazione principale.

È verosimile che per esigenze di semplificazione il legislatore abbia agevolato per intero i condomìni in quanto la limitazione dell'incentivo alle sole abitazioni principali avrebbe di fatto precluso l'accesso al superbonus in tutti quei casi in cui nell'edificio vi fossero immobili di natura diversa.

Nel caso però degli edifici unifamiliari si è premurato di specificare gli stessi devo essere destinati ad abitazione principale. Per queste ragioni sarebbe opportuno un intervento chiarificatore da parte degli organi competenti.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Errori su operazioni esenti o non imponibili del 2019 senza quadro VH

Il quadro non va compilato se i dati da variare della comunicazione LIPE non sono presenti nello stesso

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

Il 30 giugno 2020, oltre a rappresentare il termine per la tempestiva presentazione della dichiarazione IVA riferita al 2019 (si veda "Dichiarazione IVA «correttiva nei termini» sino al 30 giugno" del 15 giugno), è anche l'ultimo giorno per beneficiare della riduzione a 1/8, per effetto del ravvedimento operoso, della sanzione prevista dall'art. 11 comma 2-*ter* del DLgs. 471/97 in relazione alle **comunicazioni** delle **liquidazioni periodiche** presentate (o da presentare) nel 2019.

La regolarizzazione di errori e/o omissioni nelle comunicazioni delle liquidazioni può avvenire, prima della presentazione della dichiarazione IVA annuale, mediante l'invio di una nuova comunicazione sostitutiva della precedente.

Successivamente, la correzione deve essere effettuata direttamente nella dichiarazione annuale stessa, compilando il **quadro VH** ("Variazioni delle comunicazioni periodiche"), come indicato nelle istruzioni del modello IVA 2020, nonché secondo quanto precisato nella ris. Agenzia delle Entrate n. 104/2017.

Particolare interesse riveste il caso in cui l'integrazione o correzione dei dati delle liquidazioni periodiche riguardi le operazioni **non imponibili** o le operazioni **esenti**.

Si rileva che il totale delle operazioni attive al netto dell'IVA (rigo VP2) e il totale delle operazioni passive al netto dell'IVA (rigo VP3) non hanno effetti, di per sé, sulla determinazione dell'imposta da versare o a credito (rigo VP14) e non sono riportati nel quadro VH della dichiarazione annuale.

Al contrario, i dati contenuti nei righi **da VP4 a VP13** del quadro VP della comunicazione delle liquidazioni concorrono, direttamente o indirettamente, alla determinazione dell'IVA da versare o a credito per il periodo di riferimento.

Ne consegue che i dati omessi, incompleti o errati relativi a questi ultimi righi comportano, generalmente, un'errata determinazione del risultato finale della liquidazione periodica indicato nel rigo VP14, alla quale si può rimediare con la compilazione del quadro VH.

I dati riguardanti le operazioni non imponibili o esenti IVA, pur concorrendo all'ammontare totale delle operazioni attive o passive, non comportano l'insorgenza di un'imposta esigibile o detraibile.

È possibile sostenere, dunque, che eventuali errori oppure omissioni possano essere "**sanati**" attraverso l'esposizione dei dati corretti nel quadro VE ("Operazioni attive e determinazione del volume d'affari") e nel quadro VF ("Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione") della dichiarazione annuale IVA (*cfr.* circ. Assonime n. 9/2018).

Non è chiaro, tuttavia, se in questo caso si applichi comunque la **sanzione** amministrativa da 500 a 2.000 euro prevista per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione ai sensi dell'art. 11 comma 2-*ter* del DLgs. 471/97, il cui importo può essere ridotto, fra l'altro, per effetto del ravvedimento operoso (si veda "Errori nelle comunicazioni LP del tutto sanabili con il modello IVA 2018" del 20 aprile 2018).

Anche se si tratta di un'ipotesi residuale, sembra possibile **estendere** le predette considerazioni ai righi da VP4 a VP12 della comunicazione delle liquidazioni, qualora l'errore o l'omissione non comporti una variazione dell'IVA da versare o a credito risultante dalla liquidazione periodica.

È il caso di un'operazione in reverse charge

È il caso, per esempio, del mancato computo nella comunicazione delle liquidazioni di un'operazione passiva soggetta al meccanismo del **reverse charge** che incide:

- sul totale delle operazioni passive (rigo VP3) per l'ammontare dell'imponibile;
- sull'IVA esigibile (rigo VP4) e sull'IVA detratta (rigo VP5) per il medesimo ammontare, pari all'IVA assolta con l'inversione contabile, se integralmente detraibile.

Poiché i predetti dati non rientrano fra quelli da indicare nel quadro VH e resta invariato l'ammontare dell'imposta da versare o a credito risultante dalla liquidazione periodica interessata, non deve essere compilato il citato quadro. Anche in questa ipotesi si ritiene che l'omissione possa essere "sanata" attraverso l'esposizione dei dati corretti negli **altri quadri** della dichiarazione annuale IVA. Sussiste sempre il dubbio circa la debenza della predetta sanzione per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVENTIS S.R.L.

Il Fondo PMI riduce gli accantonamenti prudenziali sulle garanzie rilasciate

Stabilito l'abbassamento dei coefficienti di accantonamento per il rischio di insolvenza con efficacia retroattiva anche sulle garanzie già deliberate

/ Enrico ZANETTI

Nelle more del rifinanziamento del Fondo di garanzia per le PMI da parte del Governo, il Consiglio di gestione del Fondo ha recuperato circa 1,8 miliardi di spazio finanziario (altrimenti vicino all'esaurimento) per il rilascio di garanzie, deliberando, con **efficacia retroattiva** anche sulle garanzie già deliberate dal 17 marzo in poi, l'**abbassamento** dei coefficienti di accantonamento per il rischio di insolvenza.

Una tattica ottima per prendere tempo, ma che certamente non risolve problemi destinati a ripresentarsi moltiplicati quando, nei prossimi anni, le garanzie cominceranno a essere escusse.

Già alcuni giorni fa avevamo evidenziato come i 5.779 milioni messi a disposizione del Fondo dal Governo con i "decreti COVID" (1.829 attribuiti con il decreto liquidità e 3.950 con il decreto "Rilancio") fossero ormai prossimi all'**esaurimento** (si veda "Torna il problema risorse sul Fondo centrale di garanzia per le PMI" del 15 giugno).

Il nuovo aggiornamento dei dati al 16 giugno parla di **645.985 richieste** pervenute a decorrere dal 17 marzo scorso, per un controvalore di finanziamenti pari a **45,7 miliardi** di euro.

Di queste, 580.648 richieste riguardano i finanziamenti fino a 25.000 (soglia aumentata a 30.000 euro, in sede di conversione del decreto liquidità nella L. 40/2020) che possono essere assistiti da garanzia al 100%, per un controvalore di 11,8 miliardi di euro, mentre le restanti 65.337 richieste riguardano i nuovi finanziamenti e le rinegoziazioni con credito aggiuntivo che possono essere assistiti da garanzia, rispettivamente, al 90% e all'80%, per un controvalore di 33,9 miliardi di euro.

Con riguardo alle richieste di finanziamenti assistiti da garanzia al **100%** il Consiglio di gestione aveva deliberato una leva finanziaria di 3, tale per cui, per ogni 3 euro di garanzia rilasciata, era necessario accantonare un euro delle risorse disponibili a copertura dei rischi di futura insolvenza del soggetto finanziato e di conseguente escussione delle garanzie pubbliche da parte del soggetto finanziatore.

Una **percentuale** di **accantonamento** pari al **33,3%**, dunque, che già solo con riguardo a questa tipologia di richieste di finanziamento determinava un assorbimento di circa 3,9 dei 5,8 miliardi di euro di risorse messe a disposizione del Fondo per il rilascio della "garanzie speciali COVID".

Assumendo per gli altri finanziamenti una percentuale di garanzia media all'85% e un effetto leva "ordinario" di 12,5 (cui corrisponde un accantonamento pari all'8% delle garanzie rilasciate), l'assorbimento di risorse da parte di questi ammonterebbe a 2,3 miliardi di euro, portando il totale già ben **oltre** la dotazione di **5,8 miliardi** del Fondo e determinando quindi la necessità di fermare il rilascio delle garanzie sulle nuove richieste.

Il Consiglio di gestione del Fondo ha però ritenuto di poter tornare sulle proprie decisioni e rivedere al ribasso, con efficacia retroattiva, la percentuale di accantonamento del 33,3% sui finanziamenti garantiti al 100%, abbassandola a una forchetta che, per classi progressive, va dal **18,96%** per i beneficiari con un rapporto tra fatturato e finanziamento garantito non superiore a 4, fino all'**8%** per i beneficiari con un rapporto tra fatturato e finanziamento garantito superiore a 9.

In questo modo, si stima una liberazione di risorse del Fondo, altrimenti già impegnate, pari a circa **1,8 miliardi** di euro.

Ridotte dalla metà ai tre quarti le previsioni di rischio escussione

Il Consiglio di Gestione del Fondo avrà sicuramente fatto valutazioni ben più ponderate che non semplicemente quelle di "moltiplicare i pani e pesci" in assenza di un tempestivo intervento del Governo volto a rimpinguare le risorse messe a disposizione del Fondo (che sono apparse fin dall'inizio largamente insufficienti, a causa di un palese sbilancio a favore di SACE, per questioni di "giochini contabili" tra risorse da calcolare anche nell'indebitamento netto della P.A. e risorse da considerare solo nel saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato), ma resta il fatto che si assiste con un certo sconcerto a una correzione che riduce **dalla metà ai tre quarti** le previsioni di rischio escussione, in un contesto in cui tutti gli indicatori spingono semmai a previsioni al rialzo dei rischi connessi all'erogazione di credito.

È del resto evidente che lo stanziamento di risorse inadeguate rispetto alle garanzie pubbliche rilasciate, stiracchiando per quanto possibile la coperta delle percentuale di accantonamento, può consentire di **rimandare** i **problemi** al momento in cui le garanzie cominceranno a venire escusse, ma certamente non li risolve.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - SOLO IN INTERNET A SOLO VENTO S.R.L.

Vigilanza previdenziale e assicurativa di nuovo al via dopo lo stop

Con la fine della parte più acuta dell'emergenza sanitaria ripartono le ispezioni INAIL e INPS, sempre coordinate dall'INL

/ Fabrizio VAZIO

Dopo la riforma delle verifiche ispettive contenuta nel DLgs. 149/2015, la vigilanza è **coordinata** dall'Ispettorato Nazionale del lavoro.

Fra i compiti dell'INL vi è infatti, fra l'altro, ai sensi dell'art. 2 dello stesso decreto, quello di coordinare "su tutto il territorio nazionale, sulla base di direttive emanate dal Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, la vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria nonché legislazione sociale".

Ogni anno, l'Ispettorato nazionale del Lavoro, anche attraverso gli input che riceve da INAIL e INPS, emana un documento di **programmazione** dell'attività ispettiva che fornisce gli indirizzi in tale materia.

Quest'anno, il documento è stato necessariamente aggiornato dopo la pandemia e comunicato con nota dell'INL che verrà presumibilmente integrata, per gli aspetti di pertinenza, dagli enti previdenziali.

Soffermiamoci in particolare su quella che sarà l'attività ispettiva di INPS e INAIL dopo la sosta in conseguenza dell'emergenza COVID-19. Come sempre, i controlli ispettivi potranno essere svolti autonomamente da ciascun Istituto o in modalità congiunta, ove la verifica sia di interesse per più aspetti.

Si ricorda che l'INPS è stato (ed è) impegnato per l'erogazione degli strumenti di **sostegno al redddito** e degli ammortizzatori sociali.

In esito a tale attività, peraltro ancora in corso, i funzionari ispettivi dell'Istituto previdenziale dovranno *in primis* dedicarsi alle verifiche concernenti eventuali scorretti utilizzi di tali risorse con particolare riguardo agli accertamenti in materia di ammortizzatori sociali.

Tali verifiche saranno svolte in raccordo con l'Ispettorato del Lavoro e come sempre concordate all'interno delle Commissioni regionali di vigilanza. Con riferimento all'attività dell'INAIL va detto che essa non è mai stata propriamente sospesa e anzi, sia pur in **smart working**, gli ispettori hanno operato per facilitare l'acquisizione della documentazione sanitaria e amministrativa utile al fine di consentire la liquidazione più tempestiva possibile delle prestazioni agli infortunati colpiti da COVID-19.

Con il riavvio degli **accessi esterni** sarà data priorità ai casi per i quali sia necessaria una verifica in azienda: si pensi ai lavoratori colpiti dal coronavirus per i quali non sia operante la presunzione di indennizzo stabilita dall'Istituto per gli operatori sanitari e per coloro che operano permanentemente a contatto con il pubblico.

Il numero imponente di casi denunciati all'INAIL impone necessariamente un'**accelerazione** rispetto a tali verifiche che, peraltro, è il caso di ricordarlo, non mirano a stabilire se vi sia qualsivoglia responsabilità del datore di lavoro nella causazione dell'evento, ma piuttosto ad acquisire gli elementi indispensabili per l'eventuale indennizzo dei casi.

Un altro ambito per gli accertamenti dell'Istituto "post pandemia" sarà quello relativa alla attività di verifica del **rischio**, ovvero il controllo dell'esatta classificazione tariffaria, in particolare dopo l'introduzione delle nuove Tariffe dei premi approvate con DM 27 febbraio 2019.

La finalità non è solo quella di garantire l'esatta ed uniforme applicazione delle **voci di lavorazione** sul territorio nazionale fra aziende che svolgono la stessa attività, ma anche di contribuire al monitoraggio degli effetti del sistema tariffario, poiché la norma (art. 31 delle Modalità applicative delle nuove Tariffe) prevede una costante verifica in tal senso, al fine eventualmente di procedere ad una revisione delle tariffe medesime.

Tale attività, che è tipica degli ispettori INAIL, non potrà essere disgiunta peraltro dalla partecipazione degli stessi ad eventuali **iniziative**, ove di interesse per l'Istituto, mirate alla repressione di fenomeni di lavoro nero, sia pur compatibilmente con le risorse ispettive in carico all'Ente: è il caso di ricordare, infatti, che, alla luce del fatto che per l'INAIL (e per l'INPS) vige il divieto di procedere a nuove assunzioni di ispettori, essi sono assai ridotti numericamente e svolgono quindi prioritariamente verifiche legate direttamente alla materia assicurativa.

EUTEKNE - FIPE PUBBLICAZIONE VIETATA - SOLO IN FORMATO PDF ALL'ABBONATO

Società pubbliche con obblighi di pubblicazione completati entro giugno

Si avvicina il termine, che era stato prorogato, per l'attestazione degli OIV

/ Maria Francesca ARTUSI

Con la delibera n. 213 del 4 marzo 2020, l'Autorità nazionale Anticorruzione ha posticipato al 31 luglio il termine per pubblicare l'**attestazione** del corretto assolvimento di alcuni obblighi di trasparenza per le Pubbliche Amministrazioni e per le società e gli enti da queste controllati o partecipati.

Tale attestazione "fotografa", però, quanto pubblicato al **30 giugno** prossimo. Pertanto gli obblighi di pubblicazione devono essere "completi" entro la fine del mese e gli enti avranno poi a disposizione il mese di luglio per compilare la documentazione messa a disposizione sul sito dell'ANAC, da pubblicare nella sezione del sito "Amministrazione trasparente" (o "Società trasparente", "Fondazione trasparente", etc.).

I **termini** in questione valgono non solo per le Pubbliche Amministrazioni, essendo tenuti a tale attestazione tutti quegli enti presi in considerazione dalla determina ANAC n. 1134/2017 e cioè: le società in controllo pubblico, con l'esclusione di quelle quotate; le associazioni, le fondazioni e gli enti di diritto privato comunque denominati, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a 500.000 euro, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da Pubbliche Amministrazioni e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia designata da P.A.; le società a partecipazione pubblica non di controllo di cui all'art. 2-*bis* comma 3 del DLgs. 33/2013; le associazioni, le fondazioni e gli altri enti di diritto privato di cui all'art. 2-*bis* comma 3 del DLgs. 33/2013 che abbiano un bilancio superiore ai 500.000 euro e che svolgono funzioni amministrative, erogano servizi pubblici, svolgono attività di produzione di beni e servizi a favore di P.A.

Venendo al merito di quanto richiesto, può essere utile ricordare che l'art. 14 comma 4 lett. g) del DLgs. 150/2009 e l'art. 1 comma 8-*bis* della L. 190/2012 prevedono un'attestazione del corretto adempimento degli obblighi di pubblicazione da effettuarsi ad opera degli Organismi interni di valutazione (OIV). Fin dalle prime linee guida ANAC in materia di anticorruzione e trasparenza per società ed enti diversi dalla P.A. (determina n. 8/2015), ci si è interrogati sulla applicabilità di tale adempimento nelle realtà **prive di OIV**.

Le più recenti linee guida (determina n. 1134/2017) ritengono che gli enti sprovvisti di OIV debbano attribuire tali compiti, sulla base di valutazioni di tipo organizzativo, "all'**organo interno** di controllo reputato più idoneo ovvero all'Organismo di Vigilanza (OdV) (o ad altro organo a cui siano eventualmente attribuite le relative funzioni), i cui riferimenti devono essere indicati chiaramente nel sito web all'interno della sezione Società Trasparente".

Con le delibere n. 141/2018 e n. 141/2019 l'ANAC ha fornito indicazioni più specifiche per tale attestazione, individuando, tra l'altro, alcune categorie di dati cui gli OIV, o gli organismi con funzioni analoghe nelle amministrazioni e negli enti di diritto privato che non abbiano un OIV, sono tenuti ad **attestare** la pubblicazione.

In particolare, l'ANAC ha precisato che "nel caso in cui l'ente sia privo di OIV, o organismo con funzione analoghe, l'attestazione e la compilazione della griglia di rilevazione è effettuata dal RPCT, specificando che nell'ente è assente l'OIV o organismo con funzioni analoghe e motivandone le ragioni".

Nelle associazioni, fondazioni ed enti di diritto privato l'attestazione è, invece, predisposta dal rappresentante legale o dall'organo di controllo, ove previsto. Il CNDCEC – con l'informativa n. 29/2018 – aveva, poi, suggerito di affidare il compito di **attestazione** al Collegio dei revisori nominato in ciascun Ordine territoriale.

I documenti da compilare sono suddivisi per tipologia di enti e riguardano: un documento di attestazione; una griglia di rilevazione al 30 giugno 2020; una scheda di sintesi sulla rilevazione degli OIV od organismi con funzioni analoghe. Sono, inoltre, presenti sul sito dell'ANAC i criteri di compilazione della Griglia di rilevazione e un documento tecnico sui criteri di qualità della pubblicazione dei dati.

La citata proroga dei termini è dovuta alle recenti disposizioni in materia di **emergenza sanitaria** ed è stata accompagnata dall'estensione agli adempimenti in materia di trasparenza della sospensione dei termini relativi ai procedimenti amministrativi fino alla data del 15 maggio 2020, stabilita nel DL 18/2020 (*cfr.* Comunicato ANAC 9 aprile 2020 e Nota informativa CNDCEC 27 aprile 2020 n. 37). In questi ultimi giorni di giugno sarà comunque opportuno un monitoraggio sull'effettivo aggiornamento della sezione del proprio sito internet dedicata alla "trasparenza" in modo da consentire una completa attestazione dell'adempimento degli obblighi di legge.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.IT.E.

Gli interessi attivi di mora impongono la gestione di DTL ai soggetti IAS/IFRS

Il trattamento contabile va "ricavato" sulla base delle regole applicabili agli interessi attivi relativi alle attività finanziarie

/ Valeria RUSSO

L'imponibilità ai fini IRES degli interessi attivi di mora in base al principio di cassa anche per i soggetti IAS/IFRS adopter può determinare la gestione di un **doppio binario** contabile-fiscale e la conseguente rilevazione in bilancio della fiscalità differita. A livello di prassi contabile internazionale, per individuare la corretta contabilizzazione degli interessi attivi di mora è necessario operare un preliminare sindacato di "recuperabilità" di tali interessi. Laddove tale requisito venga integrato, in assenza di regole specifiche, troverà applicazione il criterio del costo ammortizzato previsto dall'IFRS 9, con la conseguenza che gli interessi di mora – al pari degli altri interessi attivi su attività finanziarie (crediti) – concorreranno al risultato di esercizio per competenza.

L'IFRS 9 – come già il precedente IAS 39 – non reca specifiche regole di contabilizzazione degli interessi attivi di mora e, quindi, il trattamento contabile va "ricavato" sulla base delle regole applicabili agli interessi attivi relativi alle attività finanziarie (crediti). Generalmente, i **crediti** – superando l'SPPI test – sono contabilizzati applicando il criterio del costo ammortizzato e, quindi, all'importo a cui l'attività (o passività) finanziaria è valutata al momento della rilevazione iniziale meno i rimborsi del capitale, più o meno l'ammortamento cumulato, secondo il criterio dell'interesse effettivo di qualsiasi differenza tra tale importo iniziale e l'importo alla scadenza e, per le attività finanziarie, rettificato per l'eventuale fondo a copertura perdite.

Pertanto, per la rilevazione degli **interessi attivi** (e passivi), il principio prevede che sia applicato il criterio dell'interesse effettivo. In base all'Appendice A dell'IFRS 9, il tasso di interesse effettivo è quel tasso che attualizza esattamente i pagamenti o incassi futuri stimati lungo la vita attesa dell'attività al valore contabile lordo di un'attività finanziaria; a tal fine, è necessario stimare i flussi finanziari attesi (es. commissioni e punti base ricevuti, i costi dell'operazione e tutti gli altri premi o sconti), tenendo conto di tutti i termini contrattuali dello strumento finanziario, ma non considerando le perdite attese su crediti.

In tale scenario, con specifico riferimento agli interessi attivi di mora, si ritengono ancora **attuali** le conclusioni del documento Banca d'Italia/Consob/IVASS n. 7/2016 (anche se con riferimento al precedente impianto contabile previsto dallo IAS 39 e dallo IAS 18). In tale sede, era stato affermato che la quota attendibilmente stimata degli interessi attivi di mora ritenuta recuperabile sin dall'acquisto dei crediti deve essere sin dall'inizio inclusa fra i flussi di cassa attesi di cui al criterio del tasso di interesse effettivo e rilevata in base alla sua maturazione ("per competenza") attraverso tale tasso.

Viceversa, in assenza del **presupposto** dell'attendibilità della stima, la contabilizzazione degli interessi di mora dovrà, invece, rinviarsi al momento del loro effettivo incasso (applicando cioè il criterio della rilevazione "per cassa").

Così delineato il trattamento contabile degli interessi attivi di mora, è necessario verificarne la rilevanza sotto il profilo fiscale con specifico riferimento all'IRES, sulla base dell'espressa previsione dell'art. 109, comma 7 del TUIR, in base alla quale "In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti".

Come è noto, i soggetti IAS/IFRS *adopter* determinano il reddito imponibile in base al principio di **derivazione rafforzata** previsto dall'art. 83 del TUIR, assumendo, quindi, rilevanza fiscale i diversi criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale previsti dagli standard contabili. In prima battuta, tale previsione sembrerebbe determinare la rilevanza anche degli interessi attivi di mora sulla base dell'imputazione di bilancio. In realtà, tale conclusione è smentita dall'art. 2, comma 2 del DM 1° aprile 2009 n. 48 laddove prevede che "Anche ai soggetti IAS, fermo restando quanto previsto al comma 1, si applicano le disposizioni del Capo II, Sezione I del testo unico (…) che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento".

Anche ai soggetti IAS/IFRS si applica, dunque, il principio "**di cassa**" ove previsto da specifiche disposizioni del TUIR, come appunto avviene per gli interessi di mora. Questo determina la necessità di gestire gli interessi attivi di mora in doppio binario contabile-fiscale, operando le opportune variazioni in diminuzione all'atto della rilevazione in bilancio in base al criterio del costo ammortizzato e le corrispondenti variazioni in aumento all'atto dell'effettivo incasso.

Ulteriore conseguenza – trattandosi di variazioni temporanee – è la necessità di gestire la **fiscalità differita** in base allo IAS 12. In particolare, sarà necessario procedere alla iscrizione nello stato patrimoniale di Deferred Tax Liability (DTL) all'atto delle variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi e allo "scarico" delle stesse a seguito delle successive variazioni in aumento.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - USO IN ESCLUSIVA A SOLVENTIS S.R.L.

Carte di credito con tutela penale ampia

Numerose le fattispecie che possono venire in rilievo a tutela del regolare utilizzo

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. 18187/2020, ha fornito numerose e interessanti precisazioni in ordine alle condotte che, in relazione alle **carte di credito** o di pagamento, possono presentare ricadute penalistiche.

Ai sensi dell'art. 493-*ter* c.p., innanzitutto, chiunque al fine di trarne profitto per sé o per altri, **indebitamente utilizza**, non essendone titolare, carte di credito o di pagamento, ovvero qualsiasi altro documento analogo che abiliti al prelievo di denaro contante o all'acquisto di beni o alla prestazione di servizi, è punito con la reclusione da uno a cinque anni e con la multa da 310 a 1.550 euro. Alla stessa pena soggiace chi, al fine di trarne profitto per sé o per altri, falsifica o altera carte di credito o di pagamento o qualsiasi altro documento analogo che abiliti al prelievo di denaro contante o all'acquisto di beni o alla prestazione di servizi, ovvero possiede, cede o acquisisce tali carte o documenti di provenienza illecita o comunque falsificati o alterati, nonché ordini di pagamento prodotti con essi.

È, quindi, delineata una fattispecie **multiforme**, sia in riferimento all'oggetto materiale – che riguarda un'ampia gamma di "documenti", diversi tra loro per natura, funzioni e modalità d'impiego – che per quanto attiene alla condotta penalmente rilevante, essendo contemplata, accanto all'ipotesi dell'indebita utilizzazione dei documenti da parte di chi non ne sia titolare, anche quella di falsificazione di questi ultimi e di possesso di documenti di provenienza illecita o comunque falsificati o alterati, nonché di ordini di pagamento con essi prodotti.

Rispetto alle diverse ipotesi la pronuncia della Corte Costituzionale n. 302/2000 ha evidenziato l'esistenza di una *ratio* comune dell'intervento punitivo, caratterizzato dall'esigenza di apprestare una **tutela "anticipata"** ad interessi di natura pubblicistica. Mentre le Sezioni Unite, nella sentenza n. 22902/2001, hanno sottolineato la configurabilità del concorso tra le differenti ipotesi nell'insieme riconducibili ad una "indebita disponibilità" dei documenti presi in considerazione dalla norma, suscettibile di arrecare pregiudizio ai beni meta-individuali tutelati; tanto che l'eventuale conseguimento, da parte dell'agente, dell'ingiusto profitto con correlativo danno del soggetto passivo rileva esclusivamente sotto il profilo della determinazione della pena.

In questa prospettiva, quindi, si è precisato che:

- l'indebita utilizzazione della carta di credito da parte di chi non ne sia titolare integra il reato in questione indipendentemente dal conseguimento di un profitto o dal verificarsi di un danno, non essendo richiesto dalla norma che la transazione **giunga a buon fine** (*cfr.* Cass. n. 16572/2006);
- non si ha reato impossibile nel caso in cui la carta di credito clonata venga "bloccata" dal titolare, essendo sufficiente, per l'integrazione del reato, il semplice possesso della carta clonata a prescindere dall'utilizzazione, in considerazione della natura di **reato di pericolo** della fattispecie (*cfr.* Cass. n. 37016/2011);
- il reato di illecito uso di carta di credito non tutela il bene del patrimonio, ma garantisce, in modo più o meno diretto, i valori riconducibili all'ambito dell'**ordine pubblico** economico e della fede pubblica (*cfr.* Cass. n. 7019/2014).

Quanto ai rapporti con la fattispecie di **ricettazione** (art. 648 c.p.), poi, si evidenzia come integri quest'ultima la condotta di chi riceva, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto, carte di credito o di pagamento, ovvero qualsiasi altro documento analogo che abiliti al prelievo di denaro contante o all'acquisto di beni o alla prestazione di servizi, provenienti da delitto. Devono, invece, ricondursi alla previsione incriminatrice di cui all'art. 493-*ter* c.p. le condotte acquisitive degli stessi, nell'ipotesi in cui la loro provenienza non sia ricollegabile a un delitto, bensì ad un illecito civile, amministrativo o anche penale, ma di natura contravvenzionale (*cfr.* Cass. n. 7658/2015).

Peraltro, è da tener presente che la provenienza da delitto dell'oggetto materiale del reato di ricettazione è elemento definito da norma esterna alla fattispecie incriminatrice. Di conseguenza, l'eventuale abrogazione, le successive modifiche o la sopravvenuta incompatibilità di tale norma con il diritto comunitario non assumono rilievo ai sensi dell'art. 2 c.p.; ed il fatto, sotto il profilo in questione, deve essere valutato con esclusivo riferimento al momento in cui è intervenuta la condotta tipica di ricezione della cosa o intromissione affinché altri la ricevano (*cfr.* Cass. n. 20644/2016, in ordine alla persistente rilevanza penale del fatto di ricettazione nell'ipotesi di ricezione di cosa proveniente dal fatto di **appropriazione di cose smarrite**, già previsto come reato dall'art. 647 c.p. e "depenalizzato" dall'art. 1 comma 1 lett. e) del DLgs. 7/2016).

Si ricorda, infine, che il rinvenimento di una carta di credito smarrita non integra l'ipotesi abrogata di cui all'art. 647 c.p., ma quella di **furto** (art. 624 c.p.) in quanto, in caso di cose che, come gli assegni o le carte di credito, conservino chiari ed intatti i segni esteriori di un legittimo possesso altrui, il venir meno della relazione materiale fra la cosa ed il suo titolare non implica la cessazione del potere di fatto di quest'ultimo sul bene smarrito (*cfr.* Cass. n. 46991/2013).

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - CON LA RISERVATA A SOLVENTI S.R.L.

Domanda in bianco presentata in occasione dell'udienza prefallimentare legittima

Il diritto al termine processuale trova un limite nell'abuso del processo

/ Antonio NICOTRA

Con due interventi del 12 marzo 2020, nn. 7117 e 7118, la Corte di Cassazione ha escluso che la domanda di concordato "in bianco" possa integrare gli estremi dell'**abuso** del processo – in quanto finalizzata all'indebito **prolungamento** dei tempi per la dichiarazione di fallimento – solo perché presentata pochi giorni prima dell'udienza prefallimentare, nonostante il lasso di tempo dall'avvio della procedura di fallimento, e a fronte della rilevante esposizione debitoria.

Con riferimento alla procedura concordataria, l'"abuso degli strumenti processuali" si ravvisa quando lo scopo perseguito dal debitore con la domanda di concordato in bianco non è quello di regolare la crisi in via concordataria, ma di differire la dichiarazione di **fallimento**.

Si pensi al caso in cui il debitore, nonostante la possibilità di integrare e modificare la proposta iniziale, abbia depositato una seconda domanda di concordato dopo la sentenza dichiarativa di fallimento, ma prima della sua pubblicazione (Cass. n. 30539/2018). Ovvero, il caso di riproposizione, pochi giorni dopo la risoluzione del concordato omologato ma rimasto inadempiuto, di un'ulteriore domanda, priva di elementi di novità (Cass. n. 25210/2018). Le fattispecie possono essere variegate (*cfr.* Cass. nn. 5677/2017 e 3836/2017).

In questi casi, sono integrati gli estremi dell'abuso del processo e la proposta è **inammissibile**. Ciò può verificarsi lungo l'intero iter della procedura, rendendo necessario valutare l'intento abusivo sin dal suo **inizio**.

La possibilità di perseguire finalità dilatorie, peraltro, è insito della presentazione anticipata della domanda di concordato, nonostante le **cautele** predisposte dal legislatore (Cass. SS. UU. n. 9934/2015).

Sebbene il debitore non sia tenuto a motivare le ragioni del ricorso alla domanda in bianco, qualora emerga fin dalla sua presentazione la finalità dilatoria, il Tribunale potrà rilevarla onde evitare di amplificare gli effetti pregiudizievoli dell'abuso.

Ne consegue che la presentazione della domanda, in pendenza del procedimento per la dichiarazione di fallimento, non obbliga il Tribunale – in ogni caso – alla concessione di un termine; ciò non implica un potere discrezionale, ma solo che il diritto al termine processuale trova un **limite** nell'abuso del processo.

Il Tribunale non ha margini di discrezionalità né sotto il profilo dell'estensione del lasso di tempo assegnato prevista dalla legge (Cass. n. 25602/2018), né rispetto all'**adesione** alla richiesta ritualmente presentata, sempre che non emergano, fin dal suo deposito, profili di abuso del diritto.

Il momento in cui è presentata la domanda, tuttavia, non è indice di tale abuso, posto che la domanda in bianco implica, per sua **natura**, un differimento del procedimento prefallimentare che lo contiene. Gli effetti dilatori di tale differimento, peraltro, sono **neutralizzati** dal fenomeno della consecuzione delle procedure concorsuali: le conseguenze di un eventuale fallimento, all'esito di un insuccesso del concordato, infatti, sono retrodatati all'avvio della procedura minore.

La mera richiesta di concessione del termine è, quindi, un fatto neutro, posto che non può costituire abuso il perseguimento di finalità previste dalla legge. Né a diversa conclusione può giungersi argomentando circa la consapevolezza della **consistenza** della situazione di dissesto e la pendenza di un procedimento di fallimento, ove si consideri che la situazione di crisi e la volontà della sua composizione costituiscono il presupposto della procedura concordataria.

La pendenza di un procedimento per la dichiarazione di fallimento, quindi, non impedisce la domanda di concordato in bianco, ma limita solo il **termine** *ex* art. 161 comma 6.

La presentazione di una domanda di concordato all'**ultimo** momento utile per assumere una simile iniziativa può suscitare maggiore sospetto sull'intento del debitore, ma, anche in questo caso, si rimane nel solco delle finalità proprie dell'istituto. Il ritardo dell'iniziativa può concorrere a dimostrare, unitamente ad **altri elementi**, le finalità abusive.

Ne consegue che il debitore, ove presenti una domanda anticipata di concordato corredata dagli elementi di cui all'art. 161 comma 6 del RD 267/42, ha diritto alla concessione del termine per predisporre la proposta, il piano e la documentazione, salvo che il Tribunale non rilevi *aliunde*, fin da quel momento, l'intento "abusivo".

Inoltre, la presentazione di una richiesta di concessione di termini costituisce un fatto **neutro**, inidoneo, di per sé, a dimostrare la volontà del debitore di sfuggire alla dichiarazione di fallimento, ove si consideri che una simile domanda implica, per sua natura, un differimento del procedimento prefallimentare che lo contiene e che tale differimento rimane, comunque, neutralizzato dal fenomeno di consecuzione delle procedure concorsuali, al venire meno della procedura minore.

Infine, la domanda anticipata di concordato presentata all'ultimo momento utile può **concorrere** a dimostrare, unitamente ad altri elementi, il perseguimento di finalità dilatorie diverse dalla regolazione della crisi d'impresa.

EUTEKNE - FIRI PROCEDURE VIGENTI - OGGI IN INDUSTRIA & COSTRUZIONI

Non bastano fondati dubbi per disconoscere il valore dichiarato in Dogana

L'Agenzia delle Dogane ha l'onere di provare di aver applicato in ordine gerarchico i metodi di valutazione

/ Lorenzo UGOLINI

Il **valore di transazione** costituisce il metodo prioritario, ai fini della determinazione dell'obbligazione doganale, in quanto è considerato il più adatto e il più frequentemente utilizzato, sicché, per disattenderlo, occorre che l'Amministrazione doganale, manifestati i "fondati dubbi" sulla sua attendibilità, ricorra ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari. Ad affermare questo principio, in linea con l'orientamento giurisprudenziale unionale, è la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10682/2020.

L'Agenzia delle Dogane aveva emesso nei confronti di un operatore economico un avviso di **rettifica** del valore dichiarato all'atto dell'importazione, avendo accertato la difformità tra il valore della merce riportato nella fattura presentata e quello indicato dall'esportatore extra-Ue nella fattura esibita per il rilascio del certificato di origine dei beni.

Il provvedimento impositivo, tuttavia, era stato notificato senza che l'Ufficio avesse prima proceduto a confrontare i prezzi dichiarati in fattura dall'importatore con quelli indicati in fattura dal proprio fornitore estero, né con i prezzi mediamente applicati a prodotti identici o similari.

Quando il valore della merce non può essere determinato secondo il criterio primario del valore di **transazione** (previgente art. 29 del Reg. 2913/92, c.d. CDC; attuale art. 70 del Reg. 952/2013, c.d. CDU), è necessario ricorrere, in rigido ordine gerarchico, ai cinque metodi alternativi: valore di transazione di merci identiche, valore di transazione di merci similari, metodo deduttivo, metodo calcolato e metodo "fall-back or reasonable means" (previgente art. 30 del CDC; attuale art. 74 del CDU; si veda anche Corte di Giustizia causa C-116/12 e Cass. nn. 23245/2018 e 23246/2018).

Nel caso in cui le autorità doganali avessero "fondati dubbi" in merito al **prezzo** dichiarato, ai sensi dell'art. 140, par. 1, del Reg. 2447/2015 (previgente art. 181-*bis* del Reg. 2454/93, c.d. DAC), devono chiedere informazioni complementari all'interessato e sollecitare il contraddittorio con l'operatore economico, prima di decidere di non applicare il prezzo effettivamente pagato in relazione alle merci importate, pena la nullità dell'atto impositivo (*cfr.* Cass. nn. 1787/2019 e 1114/2019).

Al fine del riparto dell'onere della prova, la riscontrata diversità – da parte dell'Ufficio – di valore tra quanto risulta dalla fattura presentata dall'esportatore per il certificato di origine nel proprio Paese e quanto dichiarato dall'importatore costituisce solo **circostanza fondante** la sussistenza dei "fondati dubbi" per procedere alla rideterminazione del valore della merce.

In tale circostanza, perché le Autorità doganali possano discostarsi dal criterio primario devono ricorrere ai metodi di valutazione secondari, dimostrando, con l'emissione del provvedimento definitivo, di averli provati ad applicare in **sequenza gerarchica** (anche Cass. nn. 2214/2019 e 1787/2019).

In sintesi, per disattendere il valore dichiarato dall'**importatore**, occorre che:

- l'Amministrazione doganale abbia fondati dubbi che esso sia inattendibile;
- i dubbi persistano anche dopo una richiesta di ulteriori informazioni o complementi di documentazione e dopo aver fornito all'operatore economico una ragionevole possibilità di far valere il proprio punto di vista;
- la Dogana ricorra, in primo luogo, ai metodi di valutazione immediatamente sussidiari.

Laddove, infine, l'Ufficio non faccia ricorso, in presenza di **fondati dubbi** (che possono essere rappresentati anche dalla diversità, come nel caso di specie, della fattura esibita dall'esportatore per la richiesta del certificato di origine da quella presentata in dogana dall'importatore), l'atto impositivo è nullo.

EUTEKNE - RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A SOLVENTO.IT.

Cancellazione delle iscrizioni pregiudizievoli nel sovraindebitamento

Secondo una parte della giurisprudenza, il giudice può cancellare anche il fermo amministrativo iscritto sul bene mobile registrato

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Al fine di poter affrontare il tema relativo al potere del giudice di **cancellare** le formalità iscritte su un bene liquidato in una procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento di cui agli artt. 7 ss. della L. 3/2012 (nella specie, un accordo di composizione della crisi o un piano del consumatore) o in una liquidazione del patrimonio di cui agli artt. 14-*ter* ss., non ci si può esimere dall'esaminare l'articolato orientamento sviluppatosi in seno alla giurisprudenza di merito e, più nello specifico, in seno al Tribunale di Torino (*cfr.*, tra gli altri, Trib. Torino 24 aprile 2018, 3 maggio 2018 e 13 novembre 2019) e al Tribunale di Rimini (Trib. Rimini 2 agosto 2019).

L'evoluzione giurisprudenziale menzionata ha consentito all'operatore di delineare i seguenti **principi**:

- le disposizioni, che disciplinano il potere giudiziale di cancellazione delle formalità pregiudizievoli iscritte su un bene liquidato in una procedura da sovraindebitamento, sono da individuarsi, rispettivamente, nell'art. 13 commi 1 e 3 (quanto alla procedura di accordo e piano del consumatore) e nell'art. 14-*novies* comma 3 (quanto alla procedura liquidatoria);
- qualora, in una procedura di accordo o di piano, il debitore intenda **liquidare** un bene con una vendita di tipo privatistico, il giudice **non** ha il potere di cancellare le formalità pregiudizievoli iscritte;
- la vendita di tipo privatistico su base **volontaria** presuppone il consenso preventivo del singolo creditore alla cancellazione dell'ipoteca e detta cancellazione non può essere inserita, quale richiesta, nella proposta di accordo o piano, negoziabile da parte di **tutti** i creditori;
- nel caso in cui vi sia stata la nomina di un liquidatore *ex* art. 13 comma 1, e la vendita sia avvenuta secondo le regole **competitive**, il giudice può, *ex* art. 13 comma 3, ordinare detta cancellazione;
- il tenore **letterale** dell'art. 13 suggerisce che la cancellazione delle formalità non possa avvenire prima che l'atto dispositivo sia compiuto, ma solo a vendita **avvenuta**;
- la necessità di applicare le regole della procedura di vendita competitiva, al fine così di poter addivenire al provvedimento di cancellazione di cui all'art. 13 comma 3, nel silenzio della legge quanto meno con riferimento alle procedure di accordo e piano, deriva dalla natura **concorsuale** delle procedure da sovraindebitamento, prevista dalla L. 3/2012 (*cfr.* art. 6) e sancita dalla Cassazione (*cfr.*, *ex multis*, Cass. n. 9087/2018);
- le regole della procedura competitiva sono *de facto* quelle già stabilite dalla costante giurisprudenza della Cassazione (e nello specifico, completezza dell'informazione sul bene, un sistema incrementale di **offerte**, un'adeguata pubblicità e assoluta trasparenza endoprocessuale ottenuta con la comunicazione alle parti, regole prestabilite e **non** discrezionali di selezione dell'offerente, completa e totale accessibilità a tutti gli operatori interessati);
- diversamente dalle procedure di accordo e di piano, nella procedura liquidatoria è la stessa legge, all'art. 14-*novies* comma 3, che **condiziona** il potere del giudice di cancellare le formalità pregiudizievoli iscritte sul bene liquidato all'applicazione delle regole della procedura di vendita competitiva.

A corollario di quanto affermato, è interessante osservare che il Tribunale di Torino, in un precedente reso nell'ambito di una procedura di liquidazione del patrimonio, ma applicabile anche alle procedure di accordo e di piano, ha puntualizzato come tra le formalità pregiudizievoli che il giudice ha il potere di cancellare rientrerebbe anche il **fermo amministrativo** iscritto sul bene mobile registrato (Trib. Torino 17 aprile 2018).

Allo stato attuale, il Codice della crisi (DLgs. 14/2019), la cui entrata in vigore è stata rinviata al 1° settembre 2021 dall'art. 5 del DL 23/2020, disciplina la cancellazione delle formalità pregiudizievoli iscritte sul bene, nella **sola** procedura di liquidazione controllata del sovraindebitato, con l'art. 275 comma 2, che in sostanza ricalca il disposto dell'art. 14-*novies* della L. 3/2012.

Nello schema di DLgs. correttivo colmate le lacune del Codice della crisi

Nulla viene invece previsto con riferimento alla procedura di ristrutturazione dei debiti del **consumatore** e alla procedura di concordato minore. Tale lacuna, tuttavia, potrebbe essere colmata dal decreto correttivo, il cui schema, ancora in fase di approvazione, rispettivamente modifica e integra gli artt. 71 e 81, in materia di esecuzione del piano di ristrutturazione dei debiti del consumatore e concordato minore, prevedendo, analogamente a quanto previsto dal comma terzo dell'art. 13, il potere del giudice di cancellare le formalità pregiudizievoli sul bene liquidato, nonché, sulla scorta dei principi fissati dalla giurisprudenza di merito sotto l'impero della L. 3/2012, l'applicazione delle regole della procedura di vendita **competitiva**, poste quale *condicio sine qua non* per l'esercizio da parte del giudice del potere di cancellazione.

EUTEKNE - FIPE PROCEDURE VIGENTI - OGGI IN INDUSTRIA & COSTRUZIONI S.R.L.

Direttore Editoriale
Michela DAMASCO

EUTEKNE.INFO È UNA TESTATA REGISTRATA AL TRIBUNALE DI TORINO REG. N. 2/2010 DELL'8 FEBBRAIO
2010 Copyright 2020 © EUTEKNE SpA - Via San Pio V 27 - 10125 TORINO