

Venerdì 19 febbraio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Cumulabilità del credito R&S e innovazione con i bonus investimenti

/ Pamela ALBERTI e Nicolò LA BARBERA

Alcuni dubbi sono sorti in merito alla **cumulabilità** del credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione ex art. 1 commi 198 ss. della L. 160/2019, prorogato al 2022 dalla L. 178/2020, con i bonus investimenti. Riguardo al [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Scioglimento delle società semplici da decifrare ai fini delle imposte sui redditi

/ Emanuele LO PRESTI VENTURA

La distribuzione ai soci di una **società semplice** del ricavato della vendita di tutti i relativi beni o l'assegnazione a essi di questi ultimi, con contestuale suo **scioglimento**, sono scenari dai risvolti [...]

PAGINA 9

IMPRESA

Bilanci 2020 ai 180 giorni

Sarebbe la conseguenza di un emendamento presentato in sede di conversione del Milleproroghe

/ Maurizio MEOLI

Appare decisamente probabile che le prossime assemblee di approvazione dei bilanci 2020 potranno essere convocate **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio e svolgersi "a distanza", mediante mezzi di telecomunicazione, a prescindere da quanto sia stabilito (o non stabilito) negli statuti.

È questa, infatti, la principale conseguenza derivante da un emendamento al c.d. DL "milleproroghe" (DL 183/2020) presentato alla Camera e che dovrebbe essere inserito in sede di conversione in legge (conversione da effettuare entro il prossimo 1° marzo).

Si ricorda, innanzitutto, che l'art. 106 del DL 18/2020 convertito ha riconosciuto, in estrema sintesi, la **possibilità** di:

- convocare l'assemblea per approvare i bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio in deroga a quanto previsto dagli artt. 2364 comma 2 e 2478-bis c.c. o alle diverse disposizioni statutarie (comma 1);
- prevedere, nelle spa, nelle sapa,

nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2);

- svolgere le assemblee anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2);

- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479 comma 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (comma 3);

- obbligare, in talune società (ad esempio, quelle quotate), alla partecipazione all'assemblea tramite il Rappresentante designato (commi 4, 5 e 6).

Il comma 7 di tale articolo, infine, stabiliva che le relative disposizioni si applicavano alle assemblee convocate entro il **31 luglio 2020** ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale sarebbe stato in [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per il sismabonus acquisti irrilevanti le spese sostenute "a monte" dall'impresa

Per il contribuente non convocato sempre possibile l'istanza di adesione

Costruzione di "case-albergo" senza agevolazioni IVA

LAVORO & PREVIDENZA

Gestione artigiani anche per il socio di cooperativa

/ Luca MAMONE

Importante passo indietro dell'INPS, che con la circolare n. 29/2021 riconosce che tra la cooperativa artigiana e il socio possa essere instaurato un rapporto di lavoro autonomo artigiano dal quale derivi l' [...]

Cumulabilità del credito R&S e innovazione con i bonus investimenti

In linea di massima deve essere rispettato il limite del costo sostenuto

/ Pamela ALBERTI e Nicolò LA BARBERA

Alcuni dubbi sono sorti in merito alla **cumulabilità** del credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione ex [art. 1](#) commi 198 ss. della L. 160/2019, prorogato al 2022 dalla L. [178/2020](#), con i bonus investimenti.

Riguardo al **credito R&S&I**, l'[art. 1](#) comma 204 della L. 160/2019 dispone che "il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (...), non porti al superamento del costo sostenuto".

Nella risposta a interrogazione parlamentare n. [5-03577/2020](#), è stato affermato che "il citato credito d'imposta (...) deve ritenersi fruibile anche in presenza di **altre misure** di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente".

Al fine di stabilire se le misure siano o meno cumulabili, occorre quindi analizzare la specifica disciplina di ciascuna agevolazione.

Quanto al **bonus investimenti**, l'[art. 1](#) comma 192 della L. 160/2019 dispone che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto. Analoga disposizione è prevista dall'[art. 1](#) comma 1059 della L. 178/2020 in relazione al nuovo credito d'imposta.

Nella risposta a interpello n. [75/2021](#), l'Agenzia delle Entrate, con specifico riferimento al credito ex L. [160/2019](#), ha affermato che "in merito alla cumulabilità del citato credito di imposta (...) con altre agevolazioni, si rammenta che le diverse misure risultano cumulabili nel limite massimo del **costo sostenuto**, a condizione che la disciplina delle altre agevolazioni non escluda espressamente la possibilità di cumulo".

Pertanto, purché siano rispettati i requisiti richiesti da ciascuna agevolazione, pare possibile cumulare il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali con quello per attività di ricerca, sviluppo e innovazione, fermo restando il limite del **costo sostenuto**.

Altra questione riguarda la cumulabilità del credito R&S&I con il **bonus investimenti Mezzogiorno**, anch'esso prorogato al 2022 dalla L. [178/2020](#).

In relazione al credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno, l'[art. 1](#) comma 102 della L. 208/2015 dispone che "il credito d'imposta è cumulabile con aiuti *de minimis* e con altri **aiuti di Stato** che abbiano ad og-

getto i medesimi costi ammessi al beneficio, unicamente se tale cumulo non porta al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline comunitarie di riferimento".

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, "al fine di garantire il rispetto del **limite dell'intensità** di aiuto, nella comunicazione dovranno essere indicate le altre agevolazioni richieste ed eventualmente ottenute a valere sui medesimi costi, riducendo di conseguenza l'importo del credito d'imposta richiesto nei limiti della misura massima consentita" (circ. [12/2017](#), § 4).

Il bonus investimenti Mezzogiorno segue la natura della misura

L'attuale disciplina del credito d'imposta Mezzogiorno prevede quindi la cumulabilità, a determinate condizioni, di tale beneficio con altre misure agevolative che siano qualificabili come aiuti di Stato aventi a oggetto i medesimi costi, non escludendo **espressamente** la possibilità di cumulo con misure di carattere generale (*cfr.* risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [360/2020](#)).

Tanto premesso, in relazione al credito R&S si ricorda che è riconosciuta una **maggiorazione** della misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, inclusi i progetti in materia di COVID-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle Regioni del Mezzogiorno ([art. 244](#) del DL 34/2020 prorogata al 2022 dall'[art. 1](#) commi 185-186 della L. 178/2020). Tale maggiorazione è riconosciuta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento n. [651/2014](#) e, come evidenziato dalle istruzioni alla compilazione del modello REDDITI SC 2021, deve essere riportata nel prospetto degli aiuti di Stato di cui al quadro RS.

Ne consegue che, in linea generale, il credito R&S maggiorato per il Mezzogiorno potrebbe essere cumulabile con il bonus investimenti nel Mezzogiorno, ma dovranno essere **rispettati** i limiti previsti dal suddetto [art. 1](#) comma 102 della L. 208/2015.

Nel caso in cui il credito d'imposta sia relativo invece, ad esempio, ad attività di innovazione, posto che il credito R&S&I "ordinario" costituirebbe una misura di carattere "generale" (circ. Agenzia delle Entrate n. [5/2016](#), § 6, sul precedente credito R&S), le agevolazioni dovrebbero essere cumulabili senza sottostare alle condizioni richieste dal comma 102 per il bonus Mezzogiorno, fermo restando il limite del **costo sostenuto**.

Bilanci 2020 ai 180 giorni

Sarebbe la conseguenza di un emendamento presentato in sede di conversione del Milleproroghe

/ Maurizio MEOLI

Appare decisamente probabile che le prossime assemblee di approvazione dei bilanci 2020 potranno essere convocate **entro 180 giorni** dalla chiusura dell'esercizio e svolgersi "a distanza", mediante mezzi di telecomunicazione, a prescindere da quanto sia stabilito (o non stabilito) negli statuti.

È questa, infatti, la principale conseguenza derivante da un emendamento al c.d. DL "milleproroghe" (DL [183/2020](#)) presentato alla Camera e che dovrebbe essere inserito in sede di conversione in legge (conversione da effettuare entro il prossimo 1° marzo).

Si ricorda, innanzitutto, che l'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito ha riconosciuto, in estrema sintesi, la **possibilità** di:

- convocare l'assemblea per approvare i bilanci entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio in deroga a quanto previsto dagli [artt. 2364](#) comma 2 e [2478-bis](#) c.c. o alle diverse disposizioni statutarie (comma 1);
- prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2);
- svolgere le assemblee anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2);
- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'[art. 2479](#) comma 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (comma 3);
- obbligare, in talune società (ad esempio, quelle quotate), alla partecipazione all'assemblea tramite il Rappresentante designato (commi 4, 5 e 6).

Il comma 7 di tale articolo, infine, stabiliva che le relative disposizioni si applicavano alle assemblee convocate entro il **31 luglio 2020** ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale sarebbe stato in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza dell'epidemia da COVID-19.

L'[art. 3](#) comma 6 del DL 183/2020 (DL "milleproroghe") ha riformulato tale ultimo comma stabilendo che le disposizioni dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito si applicano "alle assemblee convocate entro la data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque **non oltre il 31 marzo 2021**".

Questa previsione, al momento, consente – a prescindere dal fatto che lo statuto societario ne contempli la possibilità nei casi normativamente previsti (redazione del bilancio consolidato o particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società) – la proro-

ga dei termini per l'approvazione dei bilanci d'esercizio **solo fino a fine marzo**. Ben poche società, di conseguenza, in quanto aventi esercizi non coincidenti con l'anno solare, potrebbero trarne beneficio. Si pensi, ad esempio, alle società con esercizio 1° ottobre/30 settembre, che, per l'esercizio chiuso al 30 settembre 2020, potrebbero convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro la fine di marzo 2021 a prescindere da indicazioni statutarie e condizioni normative. Non ricade nell'alveo applicativo di tale previsione, invece, l'ipotesi, chiaramente più diffusa, dell'esercizio sociale coincidente con l'anno solare, dal momento che alla fine di marzo neppure saranno ancora decorsi i termini ordinari di approvazione.

Ora, però, con l'emendamento di cui si è detto, il comma 7 dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito dovrebbe essere riformulato come segue: le disposizioni dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito si applicano alle assemblee convocate **entro il 31 dicembre 2021** ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale sarà in vigore lo stato di emergenza epidemiologica da COVID-19.

Tale previsione appare meglio costruita rispetto a quella attuale, lasciando comunque aperta la possibilità di prolungare ulteriormente l'applicazione della disciplina di cui all'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito qualora l'emergenza epidemiologica dovesse prolungarsi anche oltre il 2021. Tra gli emendamenti presentati, poi, figura anche quello proposto da Assonime (si veda "Proroga dello svolgimento delle assemblee «a distanza» da rivedere" del 15 gennaio 2021) di precisare che le disposizioni dell'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito si applicano alle assemblee "il cui avviso di convocazione sia stato **pubblicato**" (in luogo di "assemblee convocate") entro i termini indicati. Ciò in quanto la formulazione che fa riferimento ad "assemblee convocate" lascerebbe in dubbio se entro il termine indicato debba tenersi l'assemblea o essere pubblicato l'avviso di convocazione. Per cui, a giudizio dell'Associazione, considerando che le esigenze di informativa dei soci sono soddisfatte mediante la pubblicazione dell'avviso di convocazione, con la formulazione proposta si avrebbe certezza sull'applicazione dei termini, evitando interpretazioni difformi.

Si osserva, peraltro, che, nella maggioranza delle spa "chiuse", che fanno leva sull'opzione riconosciuta dall'[art. 2366](#) comma 3 c.c., e in tutte le srl, ex [art. 2479-bis](#) comma 1 c.c., la convocazione dell'assemblea non si basa su alcuna pubblicazione, ma sulla **comunicazione** del relativo avviso ai soci tramite raccomandata o, comunque, tramite mezzi che ne garantiscano la prova dell'avvenuto ricevimento.

Per il sismabonus acquisti irrilevanti le spese sostenute “a monte” dall’impresa

L’art. 16 comma 1-*septies* del DL 63/2013 stabilisce che la percentuale di detrazione spettante è in funzione del prezzo di acquisto della singola unità

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Un aspetto che suscita talvolta dubbi operativi, con riguardo alla disciplina del sismabonus acquisiti, di cui al comma 1-*septies* dell’[art. 16](#) del DL 63/2013, è se il tetto massimo di **96.000 euro** di spesa agevolata in capo all’acquirente delle singole unità immobiliari sia o meno da considerarsi **connesso** all’ammontare delle spese sostenute “a monte” dall’impresa per l’effettuazione degli interventi di miglioramento sismico.

Ciò è dovuto anche al fatto che, nell’ambito della disciplina della detrazione IRPEF 36%-50% per interventi di recupero edilizio, il comma 3 dell’[art. 16-bis](#) del TUIR stabilisce espressamente che la versione “acquisti” della detrazione IRPEF ivi disciplinata rimane ancorata al “**valore degli interventi eseguiti**” dall’impresa cedente, il quale però “si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell’unità immobiliare risultante nell’atto pubblico di compravendita o di assegnazione”. In pratica, in tal ambito agevolativo, la detrazione del 36%-50% non è commisurata al prezzo di acquisto dell’unità immobiliare, bensì rimane commisurata all’**entità degli interventi edilizi** eseguiti dall’impresa, seppure poi, ai fini della loro quantificazione, la norma stessa adotti un criterio di determinazione **forfetario**, commisurato al 25% del prezzo di acquisto, in luogo di un criterio di determinazione analitico, sulla base dei costi effettivamente sostenuti dall’impresa per gli interventi edilizi eseguiti.

Tale impostazione normativa è senza dubbio coerente alla *ratio* di un’agevolazione sull’acquisto di unità immobiliari che mira sostanzialmente a ricreare in capo all’acquirente un’agevolazione analoga (seppur forfetariamente) a quella di cui avrebbe beneficiato se avesse eseguito gli interventi nella sua qualità di **possessore o detentore** dell’unità immobiliare, mediante appalto a un’impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare, invece che se avesse acquisito l’unità immobiliare già ristrutturata da un’impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare.

Ciò non di meno, questa stessa impostazione normativa non traspare dal dato letterale del comma 1-*septies* dell’art. 16 del DL 63/2013, la cui diversa formulazione non sembra consentire in alcun modo di giungere a

conclusioni diverse da quelle cui si perviene leggendola. Il menzionato comma 1-*septies* non dice infatti che la percentuale di detrazione spettante è commisurata “al valore degli interventi eseguiti”, bensì che la **percentuale** di detrazione spettante è **in funzione** “del **prezzo** della **singola unità** immobiliare, risultante nell’atto pubblico di compravendita”.

Nella lettera della norma non viene data rilevanza al valore degli interventi

È dunque sempre a quest’ultimo (il prezzo di acquisto) che va riferito il tetto “massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare”, né in alcun modo può rilevare il fatto che il “valore degli interventi” eseguiti dall’impresa, suddiviso per il numero di unità immobiliari che risultano all’esito della ricostruzione dell’edificio, risulti inferiore, anche significativamente, della moltiplicazione di 96.000 euro per quel medesimo numero di unità immobiliari, proprio perché nella lettera del comma 1-*septies* dell’art. 16 del DL 63/2013 **non** viene data rilevanza alcuna al “**valore degli interventi**”, a differenza di quanto avviene nella lettera della norma del comma 3 dell’art. 16-*bis* del TUIR (con ciò potendosi concludere che il legislatore, quando ha voluto attribuire rilevanza al “valore degli interventi”, anziché direttamente al prezzo di acquisto, lo ha fatto). Pare peraltro pacifico che questa impostazione interpretativa sia condivisa anche dalla prassi dell’Agenzia delle Entrate, la quale, pur non avendo mai affrontato in modo espresso la questione, si è sempre limitata ad affermare che il sismabonus acquisti spetta in misura “pari, rispettivamente, al 75 o all’85 per cento del **prezzo di acquisto** della singola unità immobiliare, come riportato nell’atto pubblico di compravendita, entro un ammontare massimo di 96.000 euro” (circ. 8 luglio 2020 n. [19](#)).

Nessun cenno, giustamente, al “valore degli interventi” dall’impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare, per la demolizione e ristrutturazione dell’edificio con riduzione di una o più classi di rischio sismico rispetto alla classe di rischio dell’edificio preesistente.

Gestione artigiani anche per il socio di cooperativa

Via libera all'iscrizione anche nel caso di un socio lavoratore che instaura con la cooperativa un rapporto di lavoro autonomo artigiano

/ Luca MAMONE

Importante passo indietro dell'INPS, che con la circolare n. [29/2021](#) riconosce che tra la cooperativa artigiana e il socio possa essere instaurato un rapporto di lavoro autonomo artigiano dal quale derivi l'**iscrizione** alla Gestione previdenziale speciale autonoma degli artigiani.

Viene quindi messa la parola fine ad un'annosa questione – caratterizzata dall'insorgere di numerosi contenziosi – che ha visto l'Istituto previdenziale rifiutare in tale ipotesi (evidentemente non ravvisando nel rapporto le caratteristiche tipiche dell'imprenditore artigiano) l'iscrizione alla Gestione artigiani, con conseguente applicazione della più **onerosa** contribuzione prevista per i rapporti di lavoro subordinato.

Ora, con l'intervento di prassi in parola, predisposto anche sulla base di alcune indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro, l'Istituto previdenziale fornisce un riepilogo del **quadro normativo** concernente la disciplina in materia di socio lavoratore autonomo di cooperativa artigiana, ricordando innanzitutto che il lavoro artigiano è una delle forme in cui può esplicarsi un contratto d'opera in modalità autonoma ([art. 2222 c.c.](#)). Tale attività, ricorda l'INPS, può essere esercitata per espressa previsione normativa sia in forma individuale che **associata**, come previsto dall'art. 3 della L. 860/56, nonché dagli [artt. 2 e 3](#) della L. 443/85.

In particolare, l'art. 3 comma 2 di quest'ultima legge prevede che l'impresa artigiana possa essere costituita in forma di cooperativa. Pertanto, l'attività dell'impresa artigiana può svolgersi in forma sia individuale che collettiva, in forma di cooperativa, di società di persone e di società a responsabilità limitata.

Inoltre, l'[art. 1](#) comma 3 della L. 142/2001 prevede che "il socio lavoratore di cooperativa stabilisce con la propria adesione o successivamente all'instaurazione del rapporto associativo un ulteriore rapporto di lavoro, in forma subordinata o **autonoma** o in qualsiasi altra forma, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata non occasionale, con cui contribuisce comunque al raggiungimento degli scopi sociali".

Sul punto, l'INPS osserva che la connotazione del rapporto giuridico tra la società cooperativa e il lavoratore artigiano è rinvenibile sia nello **statuto** associativo, nel quale sono individuate le modalità di raggiungimento dell'oggetto sociale dell'attività imprenditoriale a cui le attività dei singoli devono tendere, sia nel contratto tra il lavoratore e la cooperativa, nel quale è spe-

cificatamente indicata la tipologia di rapporto lavorativo instaurato.

Ne consegue, quindi, che tra la cooperativa e il socio può essere instaurato un rapporto di lavoro autonomo **artigiano** dal quale deriva, per i motivi sopra esposti, l'iscrizione alla Gestione previdenziale speciale autonoma degli artigiani.

Inoltre, si osserva che ai sensi degli [artt. 1 e 6](#) della L. 142/2001, il Regolamento della cooperativa deve riportare la **tipologia** dei diversi rapporti di lavoro attraverso i quali la cooperativa intende conseguire lo scopo sociale. In particolare, devono essere indicate le modalità di svolgimento delle prestazioni lavorative da parte dei soci, in relazione all'organizzazione aziendale della cooperativa e ai profili professionali dei soci stessi, anche nei casi di tipologie diverse da quella del lavoro subordinato, e vi deve essere un richiamo espresso alle normative di legge vigenti per i rapporti di lavoro diversi da quello subordinato.

Una volta esaminato il quadro normativo, con la circolare in parola l'INPS comunica alle proprie Sedi territoriali che al fine di poter procedere con l'iscrizione alla Gestione speciale autonoma degli artigiani del lavoratore socio della cooperativa, la cui natura artigiana è stata riconosciuta dall'Albo delle imprese artigiane, in procedura verrà prevista la lavorazione **in automatico** delle delibere d'iscrizione alla suddetta Gestione inviate dall'Albo delle imprese artigiane.

Sul punto, l'INPS rende noto che in attesa di una nuova funzione procedurale, nel caso in cui risulti un contenzioso giudiziario in corso e il socio lavoratore non dovesse risultare assicurato per il medesimo rapporto di lavoro dalla società cooperativa nel FPLD o nella Gestione separata, le Sedi territoriali potranno procedere con la validazione o la trasmissione manuale delle delibere in questione, al fine di aprire una posizione assicurativa in capo ai soci che risultano iscritti all'Albo delle imprese artigiane. In tal caso, l'iscrizione nella Gestione artigiani dovrà essere effettuata nel rispetto dei termini **prescrizionali**.

Invece, nel caso di soci lavoratori assicurati per il medesimo rapporto di lavoro dalla società cooperativa nel FPLD o nella Gestione separata, i provvedimenti di modifica della Gestione previdenziale degli stessi con il passaggio nella Gestione artigiani avranno effetto con decorrenza dal mese di **marzo 2021**.

Per il contribuente non convocato sempre possibile l'istanza di adesione

La preclusione si ha solo quando c'è stato l'invito a comparire

/ Carlo NOCERA

Il nuovo [art. 5-ter](#) del DLgs. n. 218/1997, disciplinante il contraddittorio preventivo obbligatorio, è destinato a trovare concreta applicazione nell'anno in corso: la sua entrata in vigore al 1° luglio dello scorso anno è stata fortemente incisa dal sostanziale “**blocco**” delle attività di controllo e di accertamento previsto dal DL [34/2020](#).

Sull'applicazione limitata dello strumento diversi autori si sono soffermati su *Eutekne.info*, puntualmente evidenziandone l'impatto limitato in ragione, soprattutto, delle preclusioni contemplate dalla norma.

Tuttavia, merita di essere indagato un aspetto sinora ignorato, legato all'eventuale “mancanza” dell'Ufficio quanto alla **convocazione del contribuente**.

In specie, la norma citata in premessa prevede, al quinto comma, che al di fuori dei casi di “particolare urgenza” o di “fondato pericolo per la riscossione” – i quali legittimano la notifica “diretta” dell'avviso di accertamento – il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito comporti l'**invalidità** dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. In sostanza, il legislatore fornisce al contribuente la possibilità di ottenere l'invalidità dell'atto in sede giudiziaria rappresentando al giudice le argomentazioni che, se fosse stato possibile proporre in sede di contraddittorio preventivo, avrebbero potuto determinare una diversa sorte per il **procedimento di controllo**: così da dover sostenere, in altre parole, la cosiddetta “prova di resistenza”.

Tuttavia, il contribuente potenzialmente “danneggiato” dalla condotta dell'Ufficio una volta riscontrato l'obbligo previsto normativamente, e dunque dopo aver appurato che non si tratta di atti per i quali la norma non contempla la convocazione preventiva ovvero di atti che nei casi previsti dalla legge permettono comunque all'ente impositore la notifica “diretta”, non necessariamente è tenuto ad adire immediatamente il giudice tributario.

Infatti, a fronte della richiesta necessità di superare la

“prova di resistenza”, nulla osta a che il contraddittorio venga comunque avviato dal contribuente, sebbene ex post la notifica **dell'atto impositivo** e per cause certamente non dipendenti dalla sua volontà.

In proposito, è possibile che venga comunque presentata l'istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'[art. 6](#), comma 2 del DLgs. 218/1997, atteso che ai fini della sua formulazione non rileva in alcun modo la condotta dell'Ufficio che ha disatteso la disposizione dell'art. 5-ter: difatti, l'unica preclusione alla presentazione dell'istanza post notifica dell'atto impositivo è ravvisabile, ai sensi di quanto prevede sempre il secondo comma dell'art. 6, nei casi in cui l'avviso di accertamento o di rettifica sia stato “preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5 ter”, rispettivamente disciplinanti l'invito a comparire “facoltativo” e “obbligatorio” per l'avvio del procedimento di **accertamento con adesione**.

Nullità dell'atto non automatica

Così facendo il contribuente potrà dunque conseguire due vantaggi: il primo, ravvisabile nella sospensione per novanta giorni dei termini per la presentazione del ricorso – o del ricorso/reclamo – e, con essa, il differimento del coevo termine per il pagamento delle imposte provvisoriamente dovute a seguito dell'accertamento; il secondo, ravvisabile nel fatto che la procedura di adesione a quel punto dovrà essere giocoforza avviata e il richiedente avrà la possibilità di sottoporsi anticipatamente alla “**prova di resistenza**” proprio su quel terreno “negato” dall'omissione in cui si è condotto l'Ufficio.

E laddove il procedimento di adesione non desse i frutti sperati in termini di definizione della pretesa per mancato accordo tra le parti, la successiva azione di tutela del contribuente dinanzi al giudice tributario, in termini di pregiudiziale di invalidità dell'atto con superamento della prova di resistenza, risulterebbe, oltre che più semplice, **decisamente rafforzata**.

Costruzione di “case-albergo” senza agevolazioni IVA

Non spetta l'aliquota agevolata IVA neppure se, successivamente, l'immobile viene trasformato in residenziale

/ Stefano SPINA

L'**aliquota IVA** applicabile agli appalti per la costruzione di un immobile è quella prevista con riferimento all'edificio indicato nella concessione edilizia al momento dell'edificazione del manufatto, a nulla rilevando quanto riportato nel contratto di appalto o l'eventuale diversa destinazione successiva dello stesso.

Inoltre spetta all'appaltatore l'onere di verificare l'effettiva sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

Questi due interessanti principi, peraltro in linea con la pregressa giurisprudenza, sono contenuti nella sentenza della Corte di Cassazione n. [3070](#) depositata il 9 febbraio 2021.

La vicenda nasce dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta (all'epoca dei fatti nella misura del 4%) all'appalto per la costruzione di un edificio destinato a “**casa-albergo**” composto da 53 alloggi e relativi servizi, ed accatastato come unica entità in categoria D/2 (alberghi e pensioni).

A fronte delle contestazioni operate dall'Agenzia delle Entrate sulla correttezza dell'aliquota agevolata in luogo di quella ordinaria l'impresa aveva sollevato *in primis* il fatto che il **contratto di appalto** prevedeva la costruzione di alloggi destinati a case di abitazione non di lusso e non di un albergo ed, in secondo luogo, la circostanza che l'immobile, una volta terminata la costruzione, aveva subito un cambio di destinazione ed era stato frazionato e venduto come complesso residenziale.

Occorre premettere che, in base al punto 39 della Tabella A, Parte II allegata al DPR [633/72](#), alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative alla costruzione di fabbricati c.d. “Tupini” (o porzioni di fabbricati) si applica l'**aliquota del 4%** se la cessione è effettuata nei confronti dei soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita. Viceversa per i medesimi fabbricati, nei confronti di altri soggetti, i quali non si avvalgono delle agevolazioni “prima casa” si applica l'aliquota del 10% prevista dal punto 127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III allegata al DPR 633/72.

Invece, per la costruzione degli altri fabbricati occorre applicare l'aliquota ordinaria.

In base alle interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate

sono considerati fabbricati “Tupini” anche i complessi immobiliari destinati a “residenza **turistico alberghiera**” (risoluzione Agenzia delle Entrate n. [8/2014](#)) ed i complessi abitativi adibiti ad attività agrituristica (risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [4/2018](#)).

Tuttavia, rispetto al caso prospettato nella risoluzione n. 8/2014 ove gli edifici erano considerati unità abitative non di lusso censite catastalmente nella categoria catastale A/2 e solo i locali di ricevimento alberghiero e le aree condominiali erano accatastati nella **categoria D/2**, nella fattispecie in oggetto l'intero immobile risultava accatastato nella categoria D/2 e così era stata rilasciata l'agibilità.

Questo in quanto, in base alla consolidata giurisprudenza (in ultimo Cass. 3 ottobre 2018 n. [24054](#)) la “la casa albergo” costituisce una struttura funzionale all'esercizio dell'**attività di impresa**, cioè in grado di prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori, allo stesso modo di un residence turistico alberghiero. Per tale motivo, secondo la Suprema Corte, l'edificio non è assimilabile alla casa di abitazione intesa come luogo destinato ad ospitare – con tendenziale continuità – nuclei familiari per lo svolgimento della loro vita privata, ma va piuttosto considerato nella diversa categoria di negozio in quanto luogo deputato allo svolgimento di attività di impresa.

Pertanto, una volta definita la **natura** del bene oggetto del contratto di appalto, spetta al soggetto passivo l'onere di verificare la posizione dei terzi con i quali ha operato e dai quali possono provenire dichiarazioni e/o informazioni rilevanti o utili per la determinazione dell'aliquota da applicare della cui esattezza egli risulta unico responsabile nei confronti del fisco (Cass. 2 marzo 2012 n. [3291](#)).

A nulla rileva pertanto l'errata indicazione, nel contratto di appalto, della costruzione di un complesso residenziale essendo la natura effettiva del bene agevolmente ricavabile dalla concessione edilizia.

Parimenti anche la destinazione successiva dell'immobile, frazionato e riconvertito dopo la fine dei lavori ad uso abitativo non può influenzare la corretta applicazione dell'imposta che deve essere riferita al **momento di effettuazione** delle prestazioni stesse.

Ampia maggioranza sulle modifiche all'ordinamento dei commercialisti

Emendamenti non passati, ma sostenuti dalla categoria in modo compatto. Qualche voce critica: quella dell'Unione segnalata ai Consigli di disciplina

/ Savino GALLO

Benché dichiarati inammissibili nel corso dell'iter di approvazione in legge del Milleproroghe, i **tre emendamenti** che avrebbero dovuto introdurre quote rosa e specializzazioni e definire le attribuzioni di Ordini e Consiglio nazionale in regime di proroga continuano a tenere banco. Ieri, con l'informativa n. 20/2021, il CND-CEC ha reso note le **posizioni** di Ordini locali, sindacati e Casse di previdenza che hanno risposto all'appello di Miani di sottoscrivere l'iniziativa legislativa.

Dei 102 Ordini locali che hanno dato riscontro, 101 si sono detti favorevoli ai primi due emendamenti, in materia di quote rosa e definizione dei poteri degli enti nel periodo di proroga, così come entrambe le Casse di previdenza e sette associazioni sindacali su otto. Sul terzo emendamento, riguardante le specializzazioni, il sostegno è stato inferiore, ma si è raggiunta comunque un'**ampia maggioranza**: 89 favorevoli e 13 contrari tra gli Ordini, 5 favorevoli e 3 contrari tra le associazioni, entrambe favorevoli le due Casse.

Per chiarire le motivazioni del loro voto, molti enti hanno deciso di inviare al Consiglio nazionale una lettera. Non sono mancate posizioni critiche, ma una, in particolare, ha suscitato la **reazione** del Presidente Miani. Si tratta di quella dell'Unione giovani che, pur esprimendo tre sì agli emendamenti proposti, spiegava di farlo "turandosi il naso", solo per **senso di responsabilità**.

Un'espressione che non è andata giù al Presidente dei commercialisti, che ha ritenuto "inqualificabile" il tono della missiva, **segnalandola** ai Consigli di disciplina degli Ordini presso cui sono iscritti i 15 componenti della Giunta nazionale dell'associazione. "Non è vero – spiega Miani a *Eutekne.info* – che non accettiamo le **critiche**. Anche altri hanno espresso parere contrario agli emendamenti, ma in nessun caso abbiamo segnalato la cosa ai Consigli di disciplina. Se lo abbiamo fatto con l'Unione è perché riteniamo che, quando ci si rivolge a un ente pubblico, non ci si possa esprimere in quel modo".

Il coinvolgimento dei Consigli di disciplina ha fatto **molto rumore**, anche perché non era mai accaduto che venisse segnalata l'intera giunta di un sindacato. Da parte del Consiglio nazionale, però, non c'è nessun passo indietro: "Rifarei tutto – sottolinea Miani –. Peraltro, si tratta di una segnalazione, saranno poi i Consigli di disciplina a decidere se questo è un comportamento deontologicamente corretto da parte di chi è iscritto a un albo professionale. Io ritengo di no, ma non sono io che posso deciderlo".

"Non si può sempre **far finta di niente** – aggiunge il Presidente del Consiglio nazionale – o giustificare tutto, perché magari son giovani. Ho sempre detto che il problema di questa categoria è interno. Che figura faremmo se qualche parlamentare a cui abbiamo presentato gli emendamenti leggesse quei commenti? Bisogna imparare a comportarsi e ad esprimersi nella maniera corretta".

Miani critica anche il cambiamento della posizione dell'Unione, che in una lettera riservata inviata qualche giorno prima "sottolineava l'importanza di **essere uniti** in questa battaglia", per poi esprimere subito dopo il suo sostegno forzato. In realtà, spiega Matteo De Lise, Presidente dell'UNGDCCEC, "in quella lettera riservata chiedevamo di non inserire tra gli emendamenti degli **elementi divisivi**, che avrebbero potuto far perdere forza alla mozione".

Secondo l'Unione, questo non è stato fatto e da qui è nata la lettera in cui, pur ricordando di aver votato sì ai tre emendamenti, "si metteva in discussione un metodo, inserire anche le specializzazioni, che non abbiamo trovato corretto. Lo abbiamo fatto con una **citazione storica** ("votare turandosi il naso", *ndr*) che appartiene a Montanelli".

"Potrà essere stata anche una frase eccessiva – aggiunge De Lise –, ma la questione è un'altra: noi abbiamo esercitato il **diritto di critica** e averlo fatto, magari anche in modo scomposto, basta per mandare un sindacato davanti a un Consiglio di disciplina? Ci saremmo aspettati da parte del Consiglio nazionale un confronto, invece si è deciso di seguire una strada che mette in difficoltà dei giovani che fanno attività sindacale gratuitamente e solo per amore della categoria".

L'**istruttoria** disciplinare potrebbe portare all'archiviazione oppure all'apertura di un procedimento, con la definizione di un giudizio di assoluzione o condanna e la comminazione, nel secondo caso, di una sanzione: richiamo o censura, volendo escludere le più gravi sospensioni e radiazione.

Tornando all'informativa, il Consiglio nazionale esprime anche le sue perplessità sull'**emendamento Currò**, l'unico che prosegue l'iter parlamentare, che facendo restare in carica gli Ordini locali fino alla nomina del nuovo Consiglio nazionale si pone in contrasto con quanto statuito dal Ministero sulla necessità che il CNDCEC venga eletto dai nuovi Ordini. La situazione, dunque, rimane complessa ma Miani annuncia che nei prossimi giorni prenderà contatto con il nuovo Ministro per cercare di sbloccarla.

Scioglimento delle società semplici da decifrare ai fini delle imposte sui redditi

La chiusura delle s.s. immobiliari o holding pare confrontarsi con talune asimmetrie di sistema

/ Emanuele LO PRESTI VENTURA

La distribuzione ai soci di una **società semplice** del ricavato della vendita di tutti i relativi beni o l'assegnazione a essi di questi ultimi, con contestuale suo **scioglimento**, sono scenari dai risvolti reddituali il più delle volte incerti, così almeno pare, in ragione di possibili incongruenze di sistema.

Il caso sul quale ci si intende qui soffermare è quello di una società semplice di gestione, titolare **solo di immobili** diversi da un'area fabbricabile ("s.s. immobiliare"), oppure solo di partecipazioni non privilegiate ("s.s. holding"), costituita in entrambi i casi dagli attuali soci: in particolare, si ipotizzino questi ultimi titolari di quote dal valore fiscale originario, **coincidente** quindi con i conferimenti iniziali.

Per meglio comprendere gli sviluppi che seguono, si riportano poi da subito i seguenti elementi:

- in primo luogo, è dato rimarcare come le assegnazioni risultino contemplate tra le fattispecie capaci di generare delle plusvalenze dall'[art. 86](#) comma 1 lett. c) del TUIR, norma qui inapplicabile operando ai fini della determinazione del reddito d'impresa;

- in secondo luogo, si ricorda come l'[art. 20-bis](#) del TUIR, con riferimento alle modalità di quantificazione della determinazione dei **redditi di partecipazione** compresi nelle somme attribuite o nei beni assegnati ai soci, rimandi alle disposizioni, in quanto compatibili, recate dal successivo [art. 47](#) comma 7 del TUIR. Tale previsione, a sua volta, per quanto qui di interesse, prevede che le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso, tra gli altri, di liquidazione di una società costituiscano utile per la parte che eccede il valore fiscale delle quote annullate. Come ricorda, poi, l'Agenzia delle Entrate nella circolare del 13 febbraio 2006 n. [6](#), al § 7.12, "i redditi di partecipazione **non** costituiscono una **autonoma** categoria reddituale, ma assumono la natura della categoria reddituale dalla quale **traggono origine**": in altri termini, i suddetti redditi replicano in capo al socio la natura che aveva il reddito che li ha generati, motivo per cui, in presenza di una società semplice, la natura del "reddito di partecipazione" dipenderà da quella, variabile, della categoria reddituale da cui il primo ha tratto origine.

Tanto premesso, ove le società semplici sopra ipotizzate dessero corso alla **vendita plusvalente** di tutti i relativi beni, con distribuzione del ricavato ai soci e loro contestuale scioglimento, gli scenari ipotizzabili, con buona sintesi, apparirebbero i seguenti.

Per la **s.s. immobiliare**, in caso di assets detenuti da **non più di 5 anni**, la plusvalenza immobiliare determinata in capo a essa ma tassata ai fini IRPEF in capo ai soci, generando un pari incremento del valore fiscale delle quote annullate, renderebbe la predetta distribuzione un momento fiscalmente **irrilevante**. In caso di assets detenuti da oltre 5 anni, invece, e quindi senza che la relativa cessione produca alcun reddito imponibile, la prassi dell'Agenzia delle Entrate appare ormai orientata da tempo a **negare** comunque l'esistenza di una qualunque materia tassabile in riferimento ai soci percettori finali le somme derivanti dalla loro alienazione (si veda "[Scioglimento delle società semplici immobiliari redditualmente irrilevante](#)" del 30 ottobre 2020).

Per la s.s. holding, la **plusvalenza** derivante dalla cessione delle sue partecipazioni sconterebbe l'imposta sostitutiva del **26%** ex [art. 5](#) del DLgs. 461/97, situazione questa, ahimè, destinata a non tradursi in un incremento del valore fiscale delle quote dei suoi soci: in ragione di ciò gli stessi risulterebbero teoricamente scoperti in sede di percezione del ricavato dell'alienazione. Una pari incongruenza, quale si ritiene essere il risultato ora delineato entro il mondo delle società di persone, si riscontrerebbe in verità anche in ipotesi di s.s. immobiliare che vendesse **nei primi 5 anni di possesso** i suoi beni, optando, in particolare, per l'imposta sostitutiva del 26% ex [art. 1](#) comma 496 della L. 266/2005.

Assegnazione dei beni con molti dubbi

Ove, in alternativa allo scenario appena tratteggiato, la società qui ipotizzata, **sciogliendosi**, assegnasse i propri beni plusvalenti ai soci, la questione si farebbe ancor più scivolosa.

L'idea di un'assenza di reddito da partecipazione in capo ai soci, per il differenziale esistente tra il valore normale di quanto ricevuto e il costo fiscale "storico" delle quote da annullare, è stata avallata dall'Agenzia delle Entrate in caso di beni immobili, diversi da un'area edificabile, posseduti da **più di 5 anni**: c'è quantomeno da chiedersi, però, se la stessa non possa essere generalizzata, facendo leva, in particolare, sulla costante irrilevanza impositiva dell'evento prodromico il differenziale in disamina, ovvero, come scritto, l'assegnazione.

Neo residenti con limiti sui conti mantenuti in Italia

Tassazione autonoma, secondo l'Agenzia, dei capital gain per le attività detenute in banche italiane

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Con risoluzione n. [12](#) di ieri, 18 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito al perimetro di applicazione del regime dei **neo domiciliati** di cui all'[art. 24-bis](#) del TUIR.

L'analisi dell'Agenzia delle Entrate riguarda i **criteri di territorialità** dei redditi di natura finanziaria, avendo particolare riguardo al fatto che tali attività siano oggetto di un contratto di custodia con intermediari italiani, nonché di un contratto di gestione, amministrazione e consulenza con intermediari italiani, pur se depositate presso un conto estero. In base all'[art. 165](#) comma 2 del TUIR, i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'[art. 23](#). Tale ultima disposizione lega, al comma 1 lettera b), l'imponibilità dei redditi di capitale in capo ai non residenti al criterio della residenza dell'emittente, stabilendone l'imponibilità se essi sono corrisposti da soggetti residenti; a tal fine, come chiarito nella C.M. n. [207/99](#), occorre che l'impiego di capitale da cui derivano i proventi sia effettuato in Italia, non essendo sufficiente che i proventi siano solo materialmente "pagati" dai soggetti residenti incaricati.

Per contro, sono di **fonte estera**, e come tali rientrano nel regime di imposizione sostitutiva di cui all'[art. 24-bis](#) del TUIR, i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti; ciò, precisa l'Agenzia, anche nei casi in cui le attività finanziarie estere da cui gli stessi derivano siano oggetto di un contratto di custodia con intermediari italiani, un contratto di gestione, amministrazione e consulenza con intermediari italiani, pur essendo depositate presso un conto estero, o un contratto di assicurazione sulla vita a contenuto finanziario stipulato con compagnie di assicurazioni estere operanti in Italia in regime di LPS, anche laddove la riscossione dei proventi sia affidata ad intermediari italiani.

Venendo ai **redditi diversi**, l'[art. 23](#) comma 1 lettera f) del TUIR stabilisce che si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi derivanti da beni che si trovano in Italia (requisito legato alla localizzazione) e le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti (requisito legato alla residenza dell'emittente).

Ciò premesso, l'Agenzia evidenzia che, ai fini della valutazione della territorialità per i non residenti, per le cessioni di partecipazioni in società non residenti si applica il **primo criterio**, in base al quale i relativi redditi sono rilevanti qualora i titoli o i diritti rappresentativi della partecipazione stessa si trovino nel territorio dello Stato. Analoga soluzione è prevista per i capital gain relativi ai titoli non aventi natura partecipativa, pur se in questo caso le plusvalenze sono imponibili

anche se i titoli a reddito fisso sono emessi all'estero.

La risoluzione n. 12/2021 evidenzia che, per i redditi diversi, la **lettura a specchio** dell'[art. 23](#) del TUIR (rilevante ai fini della valutazione della territorialità per i neo residenti) dovrebbe riguardare, in sostanza, la prima parte dell'[art. 23](#) comma 1 lettera f) del TUIR: ne deriverebbe la natura di redditi prodotti all'estero delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società estere, ovvero di titoli non aventi natura partecipativa, che non siano detenuti in un conto di deposito presso un intermediario italiano. Diversamente, esemplifica l'Agenzia, la **natura** di reddito di fonte estera rimane in caso di:

- gestione individuale del portafoglio, in cui l'intermediario italiano riceve un mandato di gestione discrezionale delle attività finanziarie depositate all'estero;
- amministrazione delle attività finanziarie (anche senza intestazione da parte di fiduciarie), in cui l'intermediario italiano amministra le attività depositate all'estero eseguendo gli ordini del cliente, senza alcun potere discrezionale;
- consulenza finanziaria e monitoraggio degli investimenti da parte dell'intermediario italiano, senza che questo abbia poteri di movimentare direttamente le attività.

La soluzione adottata dall'Agenzia per i redditi diversi si discosta da quella che era stata proposta dall'associazione istante e, quanto meno in relazione alle **plusvalenze** su partecipazioni, anche parzialmente da quanto evidenziato nella circolare "madre" n. [17/2017](#) (Parte III, § 2), in cui si evidenzia che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società estere quotate nei mercati regolamentati (che costituiscono la grande maggioranza di quelle depositate nei conti titoli, e che rappresentano una delle eccezioni contenute nell'[art. 23](#) comma 1 lettera f) del TUIR) sono da considerare prodotte all'estero (pare di capire, indipendentemente da ogni altra condizione, compresa la relativa localizzazione italiana o estera) "e, come tali, suscettibili di rientrare nel perimetro applicativo dell'articolo 24-bis del TUIR".

Da ultimo, nei **periodi di validità** dell'opzione di cui all'[art. 24-bis](#), l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti in Italia: a tal fine, si applicano i criteri dell'[art. 2](#) comma 3 del DLgs. 346/90, che legano questo requisito alla residenza dell'emittente. Anche in questo caso, secondo l'Agenzia, non rileva che le attività finanziarie siano oggetto di un contratto di deposito titoli e strumenti finanziari tra il soggetto di cui all'[art. 24-bis](#) ed un intermediario finanziario residente in Italia, ovvero un intermediario estero con S.O. in Italia.

Aumenti automatici delle aliquote IRAP inapplicabili alle P.A.

L'aliquota dell'8,5% non rientra tra quelle che le Regioni possono variare

/ Luca FORNERO

Con la ris. [1/DF](#) del 17 febbraio 2021, il Dipartimento delle Finanze ha precisato che gli **aumenti automatici** delle [aliquote IRAP](#), prescritti per le Regioni in deficit sanitario, non si applicano all'aliquota dell'8,5% prevista per le Pubbliche Amministrazioni.

La posizione del Ministero discende dall'interpretazione letterale del dato normativo.

In particolare, l'[art. 16](#) comma 3 del DLgs. 446/97 attribuisce alle Regioni il potere di variare, fino ad un **massimo** dello 0,92%:

- l'aliquota "**ordinaria**" del 3,9%;
- le aliquote "maggiorate" previste per particolari categorie di soggetti (es. [intermediari finanziari](#), assicurazioni e concessionarie).

La variazione può essere differenziata:

- per **settori** di attività;
- per categorie di soggetti passivi.

Si tratta, in pratica, delle aliquote definite dai commi 1 e 1-bis del citato art. 16, mentre, tra le aliquote soggette alla **facoltà** di modifica delle Regioni, il dato normativo non cita quella disciplinata dal comma 2, cioè quella prevista per le Amministrazioni pubbliche.

Ciò posto, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 174 della L. 311/2004 e successive modifiche, nel momento in cui non siano stati tempestivamente adottati da parte della Regione interessata i provvedimenti necessari per la **copertura** del disavanzo di gestione nel settore sanitario, si applicano "nella misura massima prevista dalla vigente normativa (...) le maggiorazioni dell'aliquota" IRAP, con la conseguenza che "i contribuenti liquidano e versano gli acconti d'imposta dovuti nel medesimo anno sulla base della misura massima dell'addizionale e delle maggiorazioni d'aliquota di tali imposte".

Ad avviso del Dipartimento per le politiche fiscali, il tenore letterale della norma, che fa espressamente riferimento all'applicazione delle "maggiorazioni" dell'aliquota IRAP nella misura massima prevista dalla normativa vigente, induce a ritenere che siano suscettibili di incremento automatico **esclusivamente** quelle aliquote che, ai sensi dell'[art. 16](#) del DLgs. 446/97, possono essere maggiorate (vale a dire, come sopra riportato, le aliquote diverse da quella dell'8,5% stabilita per le Pubbliche Amministrazioni).

Alle stesse conclusioni si perviene nelle **altre fattispecie** disciplinate dalle norme in materia di deficit sanitari, come ad esempio, nel caso in cui le Regioni abbiano sottoscritto un Accordo con lo Stato contenente un Piano di rientro da tali deficit, per le quali l'[art. 2](#) comma 80 della L. 191/2009 stabilisce che "resta fermo l'obbligo del mantenimento, per l'intera durata del piano, delle maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'addizionale regionale all'IRPEF ove scattate automaticamente ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311".

Un'ulteriore ipotesi concerne le Regioni sottoposte ai Piani di rientro dai deficit sanitari, per le quali, in sede di **verifica annuale**, sia stato accertato, dal Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti e dal Comitato permanente per la verifica dell'erogazione dei livelli essenziali di assistenza, il mancato raggiungimento degli obiettivi del Piano, con conseguente determinazione di un disavanzo sanitario, ai sensi dell'[art. 2](#) comma 86 della citata L. 191/2009.

Detto mancato raggiungimento comporta l'incremento **automatico**, rispetto al livello delle aliquote vigenti, di:

- 0,15 punti percentuali dell'IRAP;
- 0,30 punti percentuali dell'addizionale regionale IRPEF.

Si ricorda che, nel 2020, tali maggiorazioni hanno interessato le Regioni **Calabria** e **Molise** (si vedano i comunicati diffusi in data 1° luglio 2020 dal [Ministero dell'Economia e delle finanze](#) e dall'[Agenzia delle Entrate](#)).

Il meccanismo sopra delineato comporta, quindi, che l'incremento dello 0,15% dell'aliquota IRAP vada ad aggiungersi alle **maggiorazioni** dell'aliquota dell'IRAP disposte dall'[art. 2](#) comma 80 della L. 191/2009 che siano scattate automaticamente ai sensi dell'[art. 1](#) comma 174 della L. 311/2004.

Pertanto, nemmeno la maggiorazione dello 0,15% può essere aggiunta all'aliquota dell'8,5% stabilita per le Amministrazioni pubbliche, alla quale, come sopra illustrato, non si applicano le maggiorazioni IRAP.

Pubblicate le bozze del provvedimento attuativo della plastic tax

Disponibili la determinazione direttoriale delle Dogane e i modelli di dichiarazione trimestrale

/ **Fabio Tullio COALOA e Emanuele GRECO**

Nel corso dell'*Open hearing* tenutosi ieri e dedicato alla plastic tax, l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli ha finalmente anticipato la bozza dell'attesissima determinazione direttoriale che definisce, in dettaglio, il campo di applicazione della nuova imposta, in vigore dal 1° luglio 2021, gli **adempimenti** dei soggetti obbligati, il contenuto della **dichiarazione** trimestrale e le modalità di **rimborso**. L'obiettivo dell'Agenzia, ora, è di ricevere spunti delle associazioni di categoria e dei contribuenti interessati per apportare alla bozza possibili miglioramenti.

Il documento apre con un'elencazione, a titolo non esclusivo, dei **manufatti** che sono ricompresi tra i **MACSI** soggetti a imposta. Tra questi, vengono richiamati i fogli, le lastre, le preforme, le bottiglie, i tappi, i contenitori, i coperchi, i sacchetti, le borse, gli imballaggi, i film, le pellicole e in ogni caso tutti gli altri manufatti polimerici, comunque sagomati o sagomabili, idonei a costituire involucri o parte di involucri di merci o di prodotti alimentari. Di assoluta rilevanza è la precisazione secondo cui saranno sottoposti all'imposta di consumo i MACSI realizzati con l'utilizzo, anche parziale, di materie plastiche costituite da polimeri organici di origine sintetica ricompresi alle **voci doganali** 3901, 3902, 3903, 3904, 3905, 3906, 3907, 3908, 3909, 3910 e 3911 della nomenclatura combinata dell'Unione europea.

Vengono poi indicati gli adempimenti a carico dei **soggetti obbligati**. Tra i più rilevanti a carico del **"fabbricante"**, merita citare la relazione tecnica che, in sede di comunicazione preventiva dell'attività, andrà presentata recante l'elenco dei tipi di MACSI prodotti, con indicazione se si tratta di MACSI esclusi, nonché la descrizione delle caratteristiche tecniche dell'impianto, del processo produttivo dei tipi di MACSI elencati, delle modalità di gestione degli stoccaggi delle materie prime plastiche e dei MACSI, delle procedure con cui è tenuta la contabilità industriale dell'impianto.

Un altro tema aperto era quello legato alla **fatturazione**. La determinazione stabilisce, con riferimento alle cessioni di MACSI in Italia verso altri impianti di produzione o verso operatori economici che intendono richiedere il rimborso dell'imposta, che la fattura del fabbricante dovrà indicare la natura, qualità e quantità dei MACSI ceduti, la massa di plastica vergine in essi contenuta, nonché l'ammontare dell'imposta liquidata ovvero l'indicazione se trattasi di MACSI escluso.

Tra i principali adempimenti a carico del **"committente"**, si segnala invece la **comunicazione preventiva** che dovrà contenere l'indicazione dell'ubicazione degli im-

pianti di produzione in cui sono effettuate le lavorazioni per suo conto. Anche in questo caso andrà allegata una relazione tecnica con l'elenco dei tipi di MACSI prodotti e la quantità annua di MACSI di cui è prevista la produzione in ciascuno dei predetti impianti.

I soggetti **acquirenti Ue** e i **cedenti Ue**, anche per il tramite del proprio rappresentante fiscale, dovranno anch'essi allegare alla comunicazione preventiva una dettagliata relazione tecnica recante la descrizione delle procedure con cui è tenuta la contabilità dei MACSI rispettivamente acquistati e ceduti e sono conservati le relative fatture e documenti di accompagnamento, la quantità massima di MACSI che si intende movimentare in un anno, con specificazione dei tipi di MACSI, distinti tra sottoposti ed esclusi, nonché della loro composizione, con particolare riferimento alla massa di materia plastica vergine in essi contenuta. A regime, andranno poi conservate le fatture per ciascun acquisto di MACSI, che dovranno contenere precise indicazioni su natura e composizione degli stessi, certificate dal produttore comunitario.

Stesso tipo di documentazione andrà conservata anche in caso di **importazione** dei MACSI; in merito, si precisa anche che gli importatori dovranno indicare nella casella 33 della dichiarazione doganale (DAU) il codice di classificazione tariffaria della merce con lo specifico codice addizionale Z050 ed effettuare l'autoliquidazione dell'imposta nella casella 47 del DAU, con riferimento al quantitativo di MACSI dichiarato.

Invece, per i possibili **rimborsi** previsti per l'imposta assolta sull'acquisto di MACSI poi destinati non al mercato nazionale, la determinazione dispone che all'istanza di rimborso, che andrà presentata dal cedente o esportatore, si dovrà allegare copia delle fatture d'acquisto da cui dovrà risultare l'assolvimento dell'imposta e copia della documentazione comprovante l'esportazione o la cessione intraunionale dei MACSI.

Sono state poi pubblicate le bozze dei **modelli di dichiarazione trimestrale** per ciascun soggetto obbligato, che richiedono un elenco di informazioni dettagliate; ad esempio, i soggetti acquirenti e cedenti comunitari dovranno indicare il quantitativo (in kg o numero prodotti) e il numero complessivo di fatture relative ai MACSI sottoposti complessivamente acquistati, specificando i kg di materia prima plastica vergine e riciclata complessivamente contenuta. Inoltre dovranno indicare il quantitativo e il numero complessivo di fatture relative a MACSI esclusi acquistati, MACSI sottoposti e MACSI esclusi complessivamente ceduti.

Debiti tributari sempre scaduti per la dichiarazione di fallimento

Per la Cassazione una volta emesso l'accertamento il debito è scaduto

/ Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA

A norma dell'[art. 15](#) comma 3 del RD 267/42, non si fa luogo alla dichiarazione di fallimento se l'ammontare dei debiti "scaduti" e non pagati risultanti dagli atti **dell'istruttoria prefallimentare** è complessivamente inferiore a trentamila euro.

Sul tema, la Cassazione 10 dicembre 2020 n. [28192](#) ha stabilito che i debiti tributari, una volta accertati dall'Amministrazione mediante l'atto impositivo conosciuto dal destinatario (o anche prima di tale momento, laddove il presupposto risulti dalla dichiarazione del contribuente), sono da considerare scaduti ai fini della **dichiarazione di fallimento**, senza che assuma rilevanza la circostanza che il carico fiscale sia stato o meno trasmesso all'ente deputato a riscuoterlo.

A sostegno di tale soluzione, la Suprema Corte richiama la c.d. teoria dichiarativa dell'accertamento tributario, in consonanza con il carattere dell'obbligazione che sorge direttamente dalla legge al verificarsi del relativo elemento generatore.

Per i giudici, "i debiti tributari, **una volta accertati** dall'amministrazione mediante l'atto impositivo conosciuto dal destinatario (e finanche prima di tale momento ove il presupposto risulti dalla dichiarazione del contribuente), sono da considerare giustappunto scaduti; cosicché non assume alcuna rilevanza se il **carico fiscale** sia stato o meno trasmesso all'ente deputato a riscuoterlo".

Viene anche sancito: "era cioè esistente (in base alla sentenza), tra gli altri, un debito tributario di ammontare ben superiore a 15.000,00 EUR, e tale debito, in quanto portato da avvisi di accertamento conosciuti (poco interessa se per avvenuta previa notifica o perché acquisiti in giudizio), era da considerare già scaduto **a prescindere dalla trasmissione** del carico fiscale al concessionario per la riscossione".

A ben vedere, il debito non può ritenersi sussistente sin dalla "**emissione**" dell'atto (quindi sin dalla sottoscrizione dello stesso a opera del funzionario competente).

È corretto affermare, come detto nella sentenza 10 dicembre 2020 n. 28192, che è irrilevante la consegna del credito all'esattore (quindi la formazione del ruolo o la trasmissione del carico da accertamento esecutivo). Non si può però sostenere che il debito "scade" quando c'è l'accertamento: il debito non può che scadere quando spirano i sessanta giorni dalla notifica, come sancisce la legge tributaria. Prima di questo momento, il contribuente in alcun modo può essere ritenuto **inadempiente**.

Questo aspetto non pare affrontato in modo specifico dalla sentenza.

Devono però sempre spirare i sessanta giorni dalla notifica dell'atto

Se si traspone il ragionamento dei giudici al caso della liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione, se ne dovrebbe trarre la seguente conclusione: il debito è scaduto decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, non con la **sottoscrizione** del ruolo. Salvo sia definito l'avviso bonario, prima che decorrano sessanta giorni dalla notifica non si può parlare di debito scaduto.

Appare evidente come, sia pure "ai soli occhi" del **Tribunale fallimentare**, un debito del quale il contribuente non è a conoscenza in quanto non ancora notificato o notificato in modo palesemente irregolare non si può considerare scaduto. In sede di istruttoria prefallimentare, si tratta di una circostanza che potrebbe essere oggetto di vaglio incidentale a opera del giudice.

Cassa integrazione COVID-19 estesa ai lavoratori in forza il 4 gennaio

La decisione dell'INPS, dietro conforme parere ministeriale, evita che molti lavoratori possano essere esclusi dagli ammortizzatori sociali

/ Daniele SILVESTRO

Anche i lavoratori in forza al **4 gennaio 2021** possono accedere ai trattamenti di integrazione salariale legati all'emergenza sanitaria previsti dall'[art. 1](#) commi da 299 a 305 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021). Questo è il chiarimento di maggior rilievo fornito dall'INPS con la circolare n. [28](#), attraverso la quale sono state riepilogate le novità apportate dalla legge di bilancio 2021 in materia di ammortizzatori sociali e misure di sostegno al reddito.

L'[art. 1](#) comma 300 della L. 178/2020 riconosce ai datori di lavoro che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da COVID-19 la possibilità di richiedere la CIGO, l'assegno ordinario ovvero la CIG in deroga (di cui agli artt. da [19](#) a [22-quinquies](#) del DL 18/2020 convertito) per una durata massima di **12 settimane**. Rispetto alle precedenti normative, la legge di bilancio 2021 differenzia l'arco temporale in cui è possibile collocare le citate 12 settimane, ovvero sia: nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 31 marzo 2021 per i trattamenti CIGO; nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021 per l'assegno ordinario e la CIG in deroga.

L'accesso ai predetti trattamenti è consentito anche ai datori di lavoro che **non hanno mai presentato** domanda di integrazione salariale COVID-19.

Inoltre, le predette 12 settimane costituiscono la **durata massima** che può essere richiesta con causale COVID-19 nei suddetti periodi. Di conseguenza, i periodi di integrazione salariale precedentemente richiesti e autorizzati ai sensi dell'[art. 12](#) del DL 137/2020 collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 1° gennaio 2021 sono imputati, ove autorizzati, alle 12 settimane previste dal comma 300.

Con riferimento alla CISOA, l'[art. 1](#) comma 304 prevede la possibilità di richiedere ulteriori **90 giorni** all'interno dell'arco temporale compreso tra il 1° gennaio 2021 e il 30 giugno 2021, in deroga al requisito dell'anzianità lavorativa di 181 giornate nell'anno solare di riferimento presso l'azienda richiedente la prestazione. Sul punto, l'Istituto conferma la possibilità di presentare richiesta di accesso ai nuovi trattamenti, utilizzando la nuova causale "CISOA L. [178/20](#)", anche se non sono state presentate precedenti domande con causale "CISOA DL RILANCIO".

Come accennato in premessa, la novità di maggior rilievo riguarda i lavoratori che possono accedere ai suddetti trattamenti. L'[art. 1](#) comma 305 della L. 178/2020 prevede, infatti, che i benefici di cui ai commi da 299 a 314 siano riconosciuti anche in favore dei

lavoratori assunti dopo il 25 marzo 2020 e in ogni caso in forza il **1° gennaio 2021** (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021). Tale previsione era stata confermata anche dallo stesso Istituto previdenziale con il messaggio n. [406](#).

Tuttavia, tenuto conto che in alcuni settori (come ad esempio quello agricolo) le assunzioni a tempo determinato avvengono annualmente e considerata la collocazione temporale dei primi tre giorni dell'anno 2021 (ovverossia 1° gennaio festivo, 2 e 3 gennaio sabato e domenica), l'INPS precisa che l'accesso ai trattamenti di integrazione salariale COVID-19 è consentito ai lavoratori che risultano alle dipendenze dei datori di lavoro richiedenti la prestazione al **4 gennaio 2021** (primo giorno lavorativo dell'anno).

Tale decisione, presa dall'Istituto dietro parere favorevole del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, permette di evitare che molti lavoratori possano essere **esclusi** dai trattamenti di integrazione salariale.

Sotto il profilo operativo, l'INPS riepiloga la normativa riguardante la presentazione delle domande e le modalità di pagamento della prestazione (anticipo del datore di lavoro e successivo conguaglio ovvero pagamento diretto), rimandando a documenti di prassi emanati nei mesi precedenti e in particolare al messaggio n. [406/2021](#). Sul punto, vengono anche dettate le istruzioni per la compilazione dei **flussi UniEmens** ai fini del conguaglio dei trattamenti di integrazione salariale anticipati dai datori di lavoro ai propri dipendenti.

La circolare n. 28 riepiloga le novità della legge di bilancio

In materia di ammortizzatori sociali, la circolare offre un **riepilogo** delle principali novità introdotte dalla legge di bilancio 2021, riguardanti in particolare: la CIGS per cessazione di attività in favore delle imprese che cessano l'attività produttiva ([art. 1](#) comma 278); le misure per il sostegno al reddito per i lavoratori dipendenti dalle imprese del settore dei call center ([art. 1](#) comma 280); le misure di sostegno al reddito per i lavoratori sospesi dal lavoro o impiegati ad orario ridotto, dipendenti da aziende sequestrate o confiscate sottoposte ad amministrazione giudiziaria ([art. 1](#) comma 284); la CIGS per le imprese con rilevanza economica strategica ([art. 1](#) comma 285); il Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale e CIG in deroga ([art. 1](#) comma 714).

Imposta di registro dovuta sul decreto provvisoriamente esecutivo

Solo una sentenza passata in giudicato può porre nel nulla la precedente decisione

/ REDAZIONE

In tema di imposta di registro sugli atti dell'autorità giudiziaria, il decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo è assoggettato a imposta anche se, in pendenza del giudizio di opposizione, l'esecutorietà dello stesso viene sospesa; ciò perché solo l'intervento di una **decisione definitiva** che, all'esito del giudizio di opposizione, revochi o annulli o dichiari la nullità del decreto ingiuntivo opposto esclude la debenza del tributo ex [art. 37](#) del DPR 131/86.

Il principio di diritto è stato sancito dalla Cassazione, con l'ordinanza n. [4327](#), depositata ieri.

La Suprema Corte rammenta che, a norma dell'art. 37 del DPR 131/86, "gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono **soggetti all'imposta** anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato; alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato".

Pertanto – spiegano i giudici di legittimità – l'obbligo di pagare l'imposta di registro non richiede che sia "adottato un provvedimento definitivo, essendo **sufficiente** l'esistenza" di **uno degli atti** indicati dalla norma ferma restando la possibilità di conguagli e rimborsi per effetto della decisione passata in giudicato.

Ad esempio, la giurisprudenza della Corte ha chiarito che la sentenza che definisce il giudizio **anche solo parzialmente**, sebbene non passata in giudicato, è sog-

getta a imposta, "sicché l'ufficio del registro provvede legittimamente alla liquidazione, emettendo il relativo avviso, impugnabile per vizi, formali o sostanziali, inerenti all'atto in sé, al procedimento che lo ha preceduto, oppure ai presupposti dell'imposizione", mentre l'eventuale riforma, totale o parziale, della decisione nei successivi gradi di giudizio non incide sull'avviso di liquidazione.

Il successivo giudicato, quindi, in questo contesto "integra un **autonomo titolo** per l'esercizio dei diritti al conguaglio o al rimborso dell'imposta, da far valere in via autonoma e non nel procedimento relativo all'avviso di liquidazione" (Cass. n. 12023/2018).

Tale principio è stato, però, attenuato, con riferimento al caso in cui il provvedimento giudiziario sia stato **definitivamente riformato**, rilevando che, in tal caso, l'Amministrazione finanziaria, che abbia a suo tempo emesso l'avviso di liquidazione dell'imposta principale e la relativa cartella di pagamento senza procedere alla riscossione, "non ha interesse a ricorrere per cassazione avverso la sentenza di annullamento della cartella, emessa dal giudice tributario d'appello, essendo venuto meno il presupposto dell'imposta, il cui pagamento comporterebbe la necessità dell'immediato rimborso" (Cass. n. 15645/2019).

Tuttavia, a tali conclusioni si può giungere solo in presenza di una sentenza **passata in giudicato**, atteso che essa è idonea a "porre nel nulla" l'atto soggetto a imposizione (Cass. n. [11663/2001](#)).

Invece, l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro sul decreto ingiuntivo **non** risulta **influenzato** dalle vicende subite dal decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo nel corso del giudizio di opposizione.

Limiti al sequestro misto per i reati societari

È legittimo se non tutti i beni dell'utilità economica tratta dall'attività illecita sono individuabili, ma la legittimità dipende dalla condizione di sussidiarietà

/ Maria Francesca ARTUSI

Nella sentenza n. [6391](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, viene affrontato il tema della confisca relativamente ai reati di **ostacolo** all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza ([art. 2638](#) c.c.) e di **false comunicazioni sociali** nelle società quotate ([art. 2622](#) c.c.).

In particolare, si contestava al codirettore di una **banca, società cooperativa** per azioni sottoposta per legge a controllo e supervisione delle autorità pubbliche di vigilanza, in concorso con il responsabile della direzione business e con il responsabile dell'*internal audit*, di aver ostacolato l'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza demandate alla Banca d'Italia, comunicando falsamente un ammontare dei fondi propri della banca non corrispondente al vero, nonché di avere indicato, nel bilancio individuale e consolidato della banca, valori non rispondenti al vero in ordine al possesso di azioni e obbligazioni proprie e, dunque, al patrimonio netto (e di vigilanza), omettendo di dedurre dal capitale l'acquisto di titoli propri del medesimo istituto di credito, acquistati mediante la concessione di molteplici finanziamenti direttamente e/o indirettamente utilizzati per l'acquisto di azioni proprie. Le medesime condotte hanno fondato la contestazione dei corrispondenti **illeciti amministrativi** nei confronti della banca ai sensi del DLgs. [231/2001](#).

Conseguentemente è stato disposto il sequestro preventivo in funzione della successiva **confisca obbligatoria – diretta e per equivalente** – del profitto di tali reati, secondo quanto previsto per i reati societari dall'[art. 2641](#) c.c.

Quest'ultima norma condivide la medesima struttura e formulazione di altre disposizioni presenti nel codice penale e nelle leggi speciali in materia di confisca, individuando due diverse tipologie di confisca: la confisca "diretta" (misura di sicurezza) del prodotto o del profitto del reato e dei beni utilizzati per commetterlo; la confisca "per equivalente" (misura a contenuto eminentemente sanzionatorio) per un valore corrispondente a prodotto, profitto, beni strumentali.

Esso sancisce, altresì, il rapporto di **sussidiarietà** della confisca di valore (del prodotto, profitto, beni strumentali) rispetto alla confisca diretta che deve essere espressa in via prioritaria.

La Cassazione precisa, in proposito, che il sequestro disposto anche solo parzialmente nella forma per equivalente (**sequestro "misto"**) deve ritenersi legittimo qualora non tutti i beni costituenti l'utilità economica

tratta dall'attività illecita risultino individuabili (Cass. n. [38858/2016](#)). Tale legittimità dipende però dalla condizione di sussidiarietà, che, in astratto, non può dipendere dalla ricerca "diretta" dei beni strumentali limitata al patrimonio dell'indagato e alla relativa incapienza. Questo significa che il giudice di merito non può esimersi dal **motivare** specificamente perché quei beni strumentali se non reperiti presso l'indagato non possano trovarsi presso altri e dunque non avrebbe senso cercarli altrove, di talché una volta verificato che non si trovano presso l'indagato può per ciò solo farsi ricorso alla confisca per equivalente.

Nel caso di specie, dunque, viene annullato il sequestro con rinvio per un nuovo esame della questione.

Vale ancora la pena evidenziare che la sentenza in esame fa un passaggio anche in tema di **responsabilità degli enti**, precisando che, nell'ottica del citato principio di sussidiarietà, è irrilevante l'assenza di una richiesta cautelare da parte del pubblico ministero finalizzata al sequestro verso l'ente ex DLgs. 231/2001.

Operatività del sequestro slegata da richieste cautelari ex DLgs. 231/2001

Ciò perché il regime di operatività del sequestro preventivo penale e la connessa possibilità di vincolare "in via diretta" beni strumentali presenti nel patrimonio della persona giuridica sono del tutto slegati da una eventuale richiesta cautelare ai sensi del citato decreto "231".

Ne discende che la scelta del pubblico ministero di non formulare istanza cautelare reale per la responsabilità amministrativa dell'ente **non si riverbera** sul meccanismo di sussidiarietà di cui agli [artt. 2641](#) c.c. e 321 comma 2 c.p.p., tanto è vero che quel meccanismo opera, pacificamente, anche nei casi di reati per i quali non è prevista la responsabilità dell'ente.

Sempre con riferimento alla responsabilità della banca, viene precisato che il comma 3 dell'art. 2641 c.c., nel rinviare alla disciplina generale dettata dall'[art. 240](#) c.p., ha inteso esplicitare l'esclusione, dall'oggetto della confisca, delle cose possedute dalla **"persona estranea al reato"**. È pacifico, tuttavia, che l'ente che trae profitto dall'altrui condotta illecita non può mai essere considerato terzo "estraneo" al reato (*cf.* per tutte Cass. SS.UU. n. [10561/2014](#), e, più di recente, Cass. n. [17840/2019](#)).

Disciplina delle impugnazioni per i provvedimenti disciplinari nelle società in house

L'INL ha eliminato il riferimento ai licenziamenti disciplinari, restringendo il campo di applicazione dell'art. 7, commi 6 e 7 della L. n. 300/70

/ REDAZIONE

L'Ispettorato nazionale del Lavoro, con la nota n. [301](#) pubblicata ieri, 18 febbraio 2021, ha riprodotto il testo della precedente nota n. [289/2021](#) in materia di dipendenti di società in house, eliminando però dallo stesso il riferimento ai licenziamenti disciplinari e restringendo implicitamente il capo dell'intervento ai provvedimenti sanzionatori di **natura conservativa** (si veda "[Disciplina sul licenziamento disciplinare per le imprese in house](#)" del 17 febbraio 2021).

Nella precedente nota n. 289/2021 era stato espressamente evidenziato che, non avendo il legislatore disposto una normativa specifica in materia di licenziamenti disciplinari intimati ai lavoratori dipendenti di società in house in deroga a quella generale, doveva considerarsi applicabile la disciplina disposta per i lavoratori del **settore privato**, compresa quella sulle impugnazioni, e quindi anche l'[art. 7](#) commi 6 e 7 della L. 300/70, che prevede la costituzione di un collegio di conciliazione e arbitrato.

Il dubbio era sorto in quanto, a seguito dell'abrogazione dell'[art. 56](#) del DLgs. 165/2001 da parte dell'[art. 72](#) del DLgs. 150/2009, i dipendenti pubblici non possono più ricorrere a tale collegio; ci si è domandati quindi se fossero da ritenersi esclusi anche i lavoratori dipendenti di società a controllo pubblico e di società c.d. in house.

L'Ispettorato ha, come anticipato, eliminato il riferimento ai provvedimenti disciplinari di natura espulsiva, circoscrivendo il campo unicamente a quelli di **na-**

tura conservativa, i quali sono impugnabili, oltre che mediante la costituzione di un collegio di conciliazione e arbitrato presso l'Ispettorato territoriale del lavoro, anche attraverso le procedure previste dai contratti collettivi o proponendo un ricorso all'Autorità giudiziaria.

Costituiscono sanzioni conservative, ai sensi dell'[art. 7](#) della L. 300/70, il rimprovero verbale, il rimprovero scritto, la multa (per un importo massimo corrispondente a 4 ore della retribuzione base) e la sospensione dal servizio e dalla retribuzione per un massimo di 10 giorni.

L'Ispettorato, nella nota n. 289/2021, così come nella nota n. 301/2021, nel rispondere al quesito, ricorda che la regolamentazione delle società a partecipazione pubblica è contenuta nel DLgs. 175/2016, il cui [art. 19](#), sulla **gestione del personale**, dispone l'applicabilità della disciplina privatistica anche ai lavoratori dipendenti di società a controllo pubblico, salvo le espresse eccezioni disposte dalla legge. Nello specifico, ai sensi di tale norma, "salvo quanto previsto dal presente decreto, ai rapporti di lavoro dei dipendenti delle società a controllo pubblico si applicano le disposizioni del capo I, titolo II, del libro V del codice civile, dalle leggi sui rapporti di lavoro subordinato nell'impresa, ivi incluse quelle in materia di ammortizzatori sociali, secondo quanto previsto dalla normativa vigente, e dai contratti collettivi".

Pronta la nuova app della Cassa dottori commercialisti

/ REDAZIONE

D'ora in avanti, i circa 70 mila iscritti alla cassa di previdenza dei dottori commercialisti potranno accedere ai servizi on line offerti dall'ente anche attraverso il proprio smartphone, utilizzando l'apposita **app** presente su Google play e Apple store, nelle versioni per i sistemi informatici Android e iOS.

"Abbiamo studiato e sviluppato questa app – spiega Stefano Distilli, Presidente di Cassa, presentando l'iniziativa – per offrire una ulteriore modalità di **interazione** con la Cassa e andare incontro alle esigenze dei dottori commercialisti che, sempre di più, utilizzano la tecnologia come strumento di lavoro".

L'applicazione prevede **due livelli di navigazione**: uno accessibile a tutti, in cui si potranno visualizzare in tempo reale gli aggiornamenti sulle attività della Cassa. L'altro riservato agli iscritti, accessibile solo attraverso le proprie credenziali. Inserendole si potrà entrare nella propria area personale, usufruendo di tutti i servizi on line messi a disposizione dall'ente. Tra que-

sti, visualizzare il proprio estratto conto, richiedere la certificazione della posizione contributiva, prenotare una visita specialistica o controllare lo stato di avanzamento delle domande presentate.

Tra le funzionalità dell'applicazione anche la possibilità di attivare delle **notifiche push** per ricevere aggiornamenti su scadenze e operatività dell'Ente. "Cassa dottori commercialisti – si legge nella nota stampa diffusa ieri – punta sulla semplificazione e sulla portabilità dei servizi, grazie alla nuova app che permetterà a tutti gli iscritti di accedere ai suoi servizi direttamente da mobile".

L'app per smartphone va ad affiancarsi al sito web della Cassa, che nel corso del 2020 ha registrato circa **5,9 milioni di visualizzazioni**, quasi il doppio rispetto all'anno precedente. Senza dimenticare gli altri canali di informazione già attivi, come la newsletter e i profili social dell'Ente, che periodicamente forniscono aggiornamenti su attività e iniziative.

Parte il progetto di XBRL Italia per predisporre una tassonomia per gli enti del Terzo settore

XBRL Italia ha reso noto ieri di aver deliberato, nel Consiglio direttivo del 26 gennaio 2021, l'avvio del progetto di predisposizione di una **tassonomia** per gli **enti del Terzo settore** che dovranno depositare il bilancio presso il Registro unico nazionale del Terzo settore entro il mese di giugno del 2022.

Al progetto, coordinato da XBRL Italia, parteciperanno ISTAT, Assosoftware, Unioncamere, Infocamere e le società di software associate ad Assosoftware.

L'obiettivo è quello di predisporre, **entro** il mese di **settembre**, una tassonomia che risponda agli schemi del DLgs. [117/2017](#).

Credito locazioni anche per l'indennità provvisoria pagata tra lo scadere della concessione e il rinnovo

L'indennità provvisoria corrisposta, al Comune proprietario, dal concessionario di un immobile che lo utilizza per attività commerciali, nell'attesa del **rinnovo** della concessione scaduta, può, in presenza delle condizioni di legge, accedere al credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [120](#), pubblicata ieri.

La risposta traspone, nell'ambito del contratto di **concessione di immobili pubblici**, il chiarimento già fornito dalla risposta n. [34/2021](#) con riferimento all'indennità di occupazione pagata dal conduttore dopo la risoluzione del contratto (si veda "[Bonus locazioni anche per chi ha pagato l'indennità di occupazione](#)" del 12 gennaio 2021).

In particolare, l'Agenzia ribadisce che, tenuto conto della **ratio agevolativa**, ai soli fini del credito d'imposta locazione, il rapporto tra le parti in causa da cui scaturisce l'obbligo di pagamento dell'indennità possa essere assimilato a quello scaturente dal contratto di locazione, di leasing o di concessione di immobili, nonostante le indiscusse differenze a livello civilistico tra i due istituti.

Nel caso esaminato dalla risposta n. [120/2021](#), la società istante aveva stipulato con il Comune di Milano un contratto di concessione, avente a oggetto alcuni immobili in cui la società esercitava la propria attività commerciale. La **concessione era scaduta** nel 2016 (dopo 18 anni) ma, per ragioni non dipendenti dal concessionario, non era ancora stata rinnovata, sebbene la società avesse continuato a occupare l'immobile. Nel 2020, è stata avviata la procedura per il rinnovo della concessione, che, tuttavia, al momento non risulta ancora perfezionata.

La società concessionaria ha corrisposto l'indennità provvisoria, per l'occupazione dell'immobile, nei **mesi di spettanza** del credito locazioni (nel caso di specie, si trattava di marzo, aprile, maggio e giugno, nonché ottobre, novembre e dicembre 2020) e, quindi, chiedeva se potesse accedere al credito d'imposta sui canoni di concessione, ex [art. 28](#) del DL 34/2020, per tale periodo.

L'Agenzia delle Entrate conferma la possibile spettanza del credito, assimilando l'indennità provvisoria al canone di concessione, purché, naturalmente, sussistano le **altre condizioni** per l'accesso al tax credit.

Via libera allo sconto INAIL per le imprese artigiane

Con il DM del 2 febbraio 2021, pubblicato dal Ministero del Lavoro sul proprio sito istituzionale, viene fissata la **riduzione dei premi** dell'assicurazione INAIL per gli artigiani, introdotta dall'[art. 1](#), comma 780 e 781, lett. b) della L. 296/2006.

La riduzione in esame spetta alle imprese artigiane che non hanno avuto infortuni nel biennio 2018/2019, nella misura del **6,81%** dell'importo del premio assicurativo dovuto per l'anno 2020 (si veda "[Per le imprese artigiane premio INAIL con riduzione](#)" del 12 gennaio 2021).

Si ricorda che sono ammesse alla riduzione le **imprese**:

- in regola con tutti gli obblighi previsti in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro dal DLgs. [81/2008](#);
- che non abbiano registrato infortuni nel biennio 2018/2019;
- che abbiano presentato la **preventiva richiesta** di ammissione al beneficio barrando la casella "Certifico di essere in possesso dei requisiti ex lege 296/2006, art. 1, commi 780 e 781" nella dichiarazione delle retribuzioni 2019.