

Martedì 16 febbraio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Effetto “trascinamento” se dopo il rientro l'impatriato inizia due attività

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Il meccanismo di **accesso** all'agevolazione relativa ai c.d. impatriati può presentare alcune peculiarità laddove il soggetto che si trasferisce in Italia inizi, subito dopo il trasferimento, una prima attività, ad [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

### Per i due bonus aggregazioni opera la decadenza o l'abuso del diritto

/ Enrico ZANETTI

La disciplina del **bonus aggregazioni** consistente nella trasformazione in credito di imposta delle attività per imposte anticipate, di cui all'art. 1 commi 233-242 della L. 178/2020 non prevede cause [...]

PAGINA 7

## PROFESSIONI

### I sindaci devono chiedere informazioni periodiche all'amministratore unico

*La periodicità deve essere almeno semestrale; richieste più frequenti dovranno essere presentate nei casi di rischi significativi o crisi della società*

/ Luciano DE ANGELIS

Nelle società con **amministratore unico**, il collegio sindacale è tenuto a richiedere allo stesso specifiche informazioni sull'andamento della società almeno con periodicità **semestrale**. Informazioni più frequenti dovranno essere ottenute nei casi di rischi significativi o crisi della società. È quanto si legge nella nuova Norma di comportamento 4.3 del collegio sindacale di società non quotate emanata dal CNDCEC. Si tratta di una new entry nelle norme, inserita, da un lato, in virtù delle numerose società che impiegano l'amministratore unico e, dall'altro, in relazione alla oggettiva difficoltà che si rinviene in tali ipotesi ad attingere quelle informazioni gestionali che, di norma, l'organo di controllo acquisisce nell'ambito dei CdA.

In dette società, infatti, l'amministratore unico agisce autonomamente e non ha **nessun obbligo di informativa**, preventiva o successiva, nei riguardi dei sindaci. In questi casi mancando, di fatto, una rendi-

contazione periodica da parte degli amministratori delegati ai consiglieri privi di delega, prevista dall'art. 2381 comma 5 c.c., e in generale la possibilità per il collegio di partecipare ai CdA, cioè alle assise in cui di norma vengono deliberate le decisioni sia contingenti che strategiche della società, più arduo risulta il compito dei sindaci nel porre in essere il loro dovere di controllo. Peraltro, in questi casi, salvo che l'amministratore non adotti (ma l'ipotesi è assai rara nella prassi operativa) un libro delle “determine” delle principali operazioni sociali non sussiste neppure alcuna informazione scritta, non risultando queste dal libro del CdA.

In questa situazione la Norma 4.3 prevede che il collegio sindacale possa chiedere informazioni all'amministratore soprattutto in merito alle **decisioni più rilevanti** e ai fatti che possono essere fonte di **rischi significativi** per la società.

Le informazioni possono essere acquisite attraverso la [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Il commercialista non risponde del mancato rimborso del credito IVA non accertato

Moratoria dei leasing con ricalcolo dei canoni da imputare nel bilancio 2020

Revoca del trust irrilevante per l'imposta sulle successioni e donazioni

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

## FISCO

### Nuovo modello per comunicare la cessione del credito locazioni

/ Anita MAURO

Il modello per la cessione del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo, di cui all'art. 28 del DL 34/2020 è stato **nuovamente aggiornato**, per tenere conto

PAGINA 5

# Effetto “trascinamento” se dopo il rientro l’impatriato inizia due attività

Per l’Agenzia, è sufficiente che il nesso tra rientro e inizio dell’attività sia verificato in relazione alla prima attività iniziata

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Il meccanismo di **accesso** all’agevolazione relativa ai c.d. impatriati può presentare alcune peculiarità laddove il soggetto che si trasferisce in Italia inizi, subito dopo il trasferimento, una prima attività, ad esempio di lavoro dipendente, e, successivamente, una seconda attività che attribuisca una categoria di reddito diversa, ad esempio di lavoro autonomo, pur sempre ammessa nel perimetro oggettivo dell’agevolazione.

Per meglio chiarire la questione si prenda il caso di un lavoratore, rientrato in Italia a dicembre 2020, che inizi un’attività di lavoro dipendente a **gennaio 2021** e successivamente avvii un’attività di lavoro autonomo.

La situazione illustrata pone una prima problematica legata alla formulazione dell’[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 il quale riconosce i benefici del regime dei c.d. impatriati ai soggetti che si trasferiscono in Italia e iniziano in Italia un’attività lavorativa; ciò, anche a seguito della riformulazione della norma ad opera del DL [34/2019](#), applicabile alla situazione summenzionata.

Al riguardo, la prassi dell’Agenzia delle Entrate evidenzia, da sempre, la necessità di un **collegamento stretto** tra il rientro in Italia della persona e l’inizio di un’attività lavorativa nel territorio nazionale. Il principio, esplicitato nella circ. 23 maggio 2017 n. [17](#), Parte II, § 3.1, è ripreso dalla risposta a interpello 13 febbraio 2020 n. [59](#), riferito ad una persona trasferitasi fisicamente in Italia nel mese di maggio di un determinato anno che ha concretamente iniziato l’attività lavorativa nel mese di settembre dello stesso anno: l’Agenzia, in tal caso, ha ravvisato il collegamento in un “precontratto” siglato prima del trasferimento fisico in Italia.

Di tenore negativo è invece la risposta a interpello della DRE Calabria 18 ottobre 2018 n. [919-114/2018](#) (non recepita in un documento dell’Agenzia delle Entrate centrale), riferita ad una persona trasferitasi fisicamente in Italia il 22 dicembre 2016 e assunta da una società italiana il 31 ottobre 2017: in quella sede, l’agevolazione non è stata riconosciuta in virtù del fatto che il rientro in Italia è stato motivato dalla **scadenza del contratto** con la società estera presso cui la persona era impiegata e non, invece, da accordi con la nuova società italiana.

Pur aderendo a tale interpretazione **restrittiva**, nel caso preso ad esempio (trasferimento a dicembre 2020 ed inizio attività come lavoratore dipendente a gennaio 2021) non dovrebbero prospettarsi limiti di accesso all’agevolazione in relazione all’attività di lavoro di-

pendente, laddove, si supponga, il contratto di lavoro dipendente (o un precontratto) sia stato firmato nel mese di dicembre con data inizio stabilita nel 1° gennaio 2020; in tal caso, infatti, il breve periodo di inattività sarebbe giustificato da eventuali esigenze logistiche ed organizzative.

Con riguardo alla contestuale fruizione del beneficio per il reddito derivante da attività di lavoro autonomo da avviare, **successivamente**, in Italia, va innanzitutto rilevato che, sotto il profilo oggettivo, sia il reddito di lavoro dipendente sia il reddito di lavoro autonomo rappresentano categorie ammesse al beneficio; pertanto, non paiono sussistere impedimenti di carattere normativo alla fruizione contestuale del beneficio. Con riguardo alla seconda tipologia di reddito, un eventuale limite potrebbe essere dato dal mancato nesso di collegamento tra rientro ed inizio attività, ove, ad esempio, questo avvenisse nel periodo d’imposta successivo al trasferimento.

Nella particolare situazione illustrata, però, tale limite verrebbe superato da un’apertura della circ. Agenzia Entrate 28 dicembre 2020 n. [33](#) (§ 1), la quale specifica che ove la prima attività soddisfi il requisito del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l’inizio dell’attività lavorativa (e sia dunque ammessa la tassazione agevolata dei relativi redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di agevolazione anche gli ulteriori redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro, fermo restando il limite del **quinquennio** agevolabile.

In altre parole, per la seconda attività avviata successivamente al trasferimento della residenza dovrebbe verificarsi un effetto di “trascinamento”, per cui essa risulterebbe agevolata ove il “collegamento” tra impatrio e inizio dell’attività sia verificato con riferimento alla prima attività.

Esemplificando, il soggetto in esame, che acquisirebbe presumibilmente la residenza fiscale in Italia **nel 2021**, iniziando nello stesso anno l’attività di lavoro dipendente e, si supponga, nel 2022 l’attività di lavoro autonomo, può fruire del regime agevolato, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, fino al periodo di imposta **2025 compreso**, usufruendo della detassazione dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, indipendentemente dalla circostanza che l’attività di lavoro autonomo sia stata avviata in un periodo successivo al trasferimento.

# I sindaci devono chiedere informazioni periodiche all'amministratore unico

La periodicità deve essere almeno semestrale; richieste più frequenti dovranno essere presentate nei casi di rischi significativi o crisi della società

/ Luciano DE ANGELIS

Nelle società con **amministratore unico**, il collegio sindacale è tenuto a richiedere allo stesso specifiche informazioni sull'andamento della società almeno con periodicità **semestrale**. Informazioni più frequenti dovranno essere ottenute nei casi di rischi significativi o crisi della società. È quanto si legge nella nuova [Norma di comportamento](#) 4.3 del collegio sindacale di società non quotate emanata dal CNDCEC. Si tratta di una new entry nelle norme, inserita, da un lato, in virtù delle numerose società che impiegano l'amministratore unico e, dall'altro, in relazione alla oggettiva difficoltà che si rinviene in tali ipotesi ad attingere quelle informazioni gestionali che, di norma, l'organo di controllo acquisisce nell'ambito dei CdA.

In dette società, infatti, l'amministratore unico agisce autonomamente e non ha **nessun obbligo di informativa**, preventiva o successiva, nei riguardi dei sindaci. In questi casi mancando, di fatto, una rendicontazione periodica da parte degli amministratori delegati ai consiglieri privi di delega, prevista dall'art. 2381 comma 5 c.c., e in generale la possibilità per il collegio di partecipare ai CdA, cioè alle assise in cui di norma vengono deliberate le decisioni sia contingenti che strategiche della società, più arduo risulta il compito dei sindaci nel porre in essere il loro dovere di controllo. Peraltro, in questi casi, salvo che l'amministratore non adotti (ma l'ipotesi è assai rara nella prassi operativa) un libro delle "determine" delle principali operazioni sociali non sussiste neppure alcuna informazione scritta, non risultando queste dal libro del CdA.

In questa situazione la Norma 4.3 prevede che il collegio sindacale possa chiedere informazioni all'amministratore soprattutto in merito alle **decisioni più rilevanti** e ai fatti che possono essere fonte di **rischi significativi** per la società.

Le informazioni possono essere acquisite attraverso la consultazione dell'eventuale libro delle determine (come si è detto raramente istituito), nel corso delle **verifiche periodiche** (in questo caso sarà opportuno che il collegio invii all'amministratore il proprio verbale o, in alternativa, ne richieda la sottoscrizione all'amministratore unico in modo da dare allo stesso consapevolezza delle informazioni che sono state trasmesse al collegio e da questo acquisite), oppure attraverso richieste formulate **per iscritto**, via PEC, dal presidente del collegio all'amministratore, previo accordo con gli altri membri dell'organo di controllo (o a maggioranza). Secondo la Norma in commento le informazioni devo-

no essere richieste all'amministratore unico con cadenza almeno semestrale in forma scritta. In situazioni di rischi significativi (operazioni di una certa consistenza economica, sottoscrizione di prestiti rilevanti, ecc.) o di crisi d'impresa è opportuno che le informazioni siano assunte ogni **trimestre**.

Per quanto riguarda le informazioni, ovviamente la tipologia di richieste dipenderà dal settore operativo della società, dal suo ciclo produttivo e dalla situazione gestionale che la stessa sta attraversando.

In generale, a livello meramente esemplificativo e generico, si possono ipotizzare richieste di tipo **organizzativo-strategico**, come, ad esempio, se l'amministratore ha provveduto a valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo e se sussista un equilibrio economico finanziario nel prevedibile andamento della gestione almeno su base semestrale o se si sono palesate situazioni che possano far presagire crisi d'impresa o dubbi sulla continuità aziendale. Fra le informazioni maggiormente contingenti possono rientrare, ad esempio, quelle in merito alla circostanza che la società abbia stipulato nell'ultimo periodo contratti di mutuo o di finanziamento rilevanti con banche, società finanziarie o altro, se in questi casi siano state rilasciate garanzie ipotecarie o immobiliari, se si siano realizzati finanziamenti del socio o programmate operazioni sul capitale, se siano stati sottoscritti contratti con clienti fornitori rilevanti e distinti da quelli che connotano la gestione ordinaria o, in generale, se vi siano operazioni gestionali particolari da segnalare.

Opportuno potrebbe essere anche richiedere se nell'ultimo periodo si siano evidenziate **nuove aree di rischio**, ad esempio, per richieste di risarcimenti danni, se si siano innescati contenziosi rilevanti con clienti o fornitori o anche dipendenti, se si siano avute ispezioni da parte degli organi accertativi (fiscali, previdenziali o di altro genere).

Le domande potrebbero concludersi con una **"richiesta aperta"** finale relativa ad altre questioni che l'amministratore unico ritenga opportuno segnalare al collegio sindacale (o al sindaco unico) del tipo: Vi sono altre questioni che si ritiene opportuno segnalare al collegio sindacale? (o al sindaco unico)?

Questi argomenti saranno approfonditi nel percorso in formato webinar ["Le nuove norme di comportamento del collegio sindacale"](#), che avrà inizio il 19 febbraio.

Si rinvia inoltre agli articoli pubblicati nella Rivista "Società e Contratti, Bilancio e Revisione" n. [1/2021](#).

# Il commercialista non risponde del mancato rimborso del credito IVA non accertato

La mancata presentazione della dichiarazione non incide sulla possibilità del cliente di chiedere il rimborso con autonoma domanda

/ Cecilia PASQUALE

Il professionista non è tenuto al risarcimento per la perdita del credito da rimborso IVA se non è accertata l'esistenza del **diritto sostanziale** al credito.

Così si è pronunciata la Corte di Cassazione nell'ordinanza n. [3782](#), depositata ieri.

Il caso di specie riguardava un commercialista incaricato di provvedere agli adempimenti fiscali di una società cooperativa che **ometteva**, tra l'altro, di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno 2001, con conseguente recupero del credito IVA da parte dell'Agenzia delle Entrate. La società agiva verso il professionista e il Tribunale, con decisione sostanzialmente confermata dalla Corte d'Appello, lo condannava al risarcimento dei danni: per mancata presentazione della dichiarazione, con conseguente recupero del credito IVA già rimborsato da parte dell'Agenzia delle Entrate; per errori e omissioni relativi a versamenti IRES e versamenti di ritenute alla fonte sui redditi da lavoro autonomo.

Peraltro, emerge dai fatti di causa che la società aveva già promosso un giudizio nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, volto a censurare la legittimità dell'iscrizione a ruolo e della conseguenziale cartella di pagamento per disconoscimento di crediti d'imposta detratti sulla base di un controllo formale con procedure **automatizzate**. Il processo si era concluso con una sentenza (Cass. n. [4398/2018](#)) che, richiamando le Sezioni Unite n. [17758/2016](#), aveva affermato la legittimità del ricorso alla procedura del controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali e aveva contestualmente precisato che il giudizio non riguardava la spettanza del credito IVA.

Nella decisione in commento, con riferimento alla somma dovuta per il mancato rimborso dell'IVA, il professionista impugnava la sentenza della Corte d'Appello evidenziando, in primo luogo, che la spettanza di tale credito alla società cooperativa non era provata e, in secondo luogo, contestando l'affermazione del giudice di merito secondo cui l'accertamento di detto credito era irrilevante, in quanto "se anche non fosse spettato" vi era un errore nell'elaborazione contabile del credito **imputabile** al commercialista. Lo stesso censurava anche la debenza del **residuo debito** a titolo di risarcimento, mancando la prova dell'effettivo esborso da parte della società cooperativa.

La Cassazione ha accolto il ricorso del professionista osservando che la decisione del 2018, richiamata dalla Corte d'Appello a fondamento del diritto della società al risarcimento per mancato rimborso IVA, non aveva

anche accertato l'esistenza del diritto sostanziale alla detrazione e al credito IVA, ma si era limitata a statuire la **legittimità** del ricorso alla procedura di controllo formale. L'accertamento del danno da perdita di un credito di rimborso, quindi, non poteva fondarsi esclusivamente su quella decisione, dovendo invece essere accertato se la società, qualora avesse presentato autonoma domanda all'ufficio imposte, successivamente all'esito negativo del giudizio tributario, avrebbe ottenuto il rimborso del credito. La mancata presentazione della dichiarazione imputabile al professionista, infatti, impedisce solo alla società di recuperare la maggiore IVA pagata nel 2001 mediante detrazione applicata sull'IVA complessivamente dovuta per il successivo anno, ma non incide sulla possibilità di chiedere, a parte, il rimborso del credito mediante autonoma domanda.

Ancora, la Corte ha osservato come la decisione di merito **confonda** del tutto il concetto di inadempimento con quello di responsabilità avente a oggetto l'obbligazione risarcitoria, che sussiste solo se viene accertata la esistenza e l'ammontare del danno: se il credito IVA era fittizio o richiesto fraudolentemente, o ancora non risultava contabilizzato nelle scritture o mancavano le fatture, tale credito non era dimostrato e non poteva considerarsi "perdita patrimoniale".

Anche con riferimento all'altra censura, relativa alla residua somma dovuta a titolo di risarcimento, la Cassazione accoglie le doglianze del professionista: al debito della società verso l'Agenzia, pur accertato con sentenza passata in giudicato, non era corrisposto un **effettivo esborso** da parte della stessa. La Cassazione rileva qui la contraddittorietà della motivazione della Corte d'Appello che, per un verso, aveva incluso tale somma nel danno risarcibile e, per altro verso, aveva escluso un credito per spese legali, proprio perché non ne era stato provato l'effettivo esborso.

Sono, invece, respinte le doglianze del professionista con riferimento all'operatività della sua **polizza** professionale, posto che, relativamente ai fatti oggetto di giudizio, il professionista non risultava coperto, avendo egli stipulato due polizze non consecutive, con conseguente "vuoto" tra la disdetta della prima e l'inizio di operatività della seconda.

La causa è ora rinviata al giudice di merito, che, sulla base di quanto statuito dalla Cassazione, dovrà procedere a ulteriori **accertamenti di fatto**, in particolare avuto riguardo all'accertamento e alla liquidazione dei danni.



# Nuovo modello per comunicare la cessione del credito locazioni

Il modello, con relative istruzioni, aggiornato dall'Agenzia delle Entrate, è utilizzabile da ieri

/ Anita MAURO

Il modello per la cessione del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020 è stato **nuovamente aggiornato**, per tenere conto dell'estensione del credito, per taluni soggetti, anche ai primi quattro mesi del 2021.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2021 n. [43058](#), infatti, ha approvato il nuovo modello di comunicazione della cessione e le relative istruzioni, utilizzabile già da ieri, 15 febbraio 2021.

L'esigenza di adeguare il modello per la cessione dei crediti locazione deriva dalle **novità** introdotte dalla legge di bilancio 2021 (si veda l'apposita [Scheda](#)).

Si ricorda, brevemente, che il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a **uso non abitativo** è stato introdotto dall'art. 28 del DL 34/2020 e riguardava, inizialmente, i mesi da marzo a maggio 2020 (da aprile a giugno 2020 per gli stagionali).

Successivamente, il credito è stato esteso anche ai mesi di giugno 2020 e luglio 2020 (per gli stagionali) e, inoltre, è stata riconosciuta la spettanza del credito, per le **imprese turistico-ricettive**, fino al 30 dicembre 2020.

Quindi, con i decreti "Ristori", è stato possibile accedere al credito, per taluni soggetti, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

Infine, l'[art. 1](#) comma 602 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha esteso il credito **fino al 30 aprile 2021** per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator.

Ogni estensione normativa dei mesi di spettanza del credito crea, però, l'esigenza di aggiornare il modello per la **comunicazione** della **cessione**, che costituisce una delle modalità di utilizzo del credito medesimo.

Infatti, il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (codice tributo "6920") oppure essere utilizzato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa. Inoltre, a norma dell'[art. 122](#) del DL 34/2020, il credito può essere ceduto, anche parzialmente, ad altri soggetti, compresi istituti di credito o il **locatore stesso**. In quest'ultimo caso occorre pagare solo la differenza tra canone dovuto e credito d'imposta ([art. 28](#) com-

ma 5-bis del DL 34/2020 convertito).

Perché la cessione del credito d'imposta sia **efficace**, è necessario che essa sia comunicata dal cedente all'Agenzia delle Entrate mediante apposito modello: dal giorno lavorativo successivo alla comunicazione della cessione, previa **accettazione** comunicata dallo stesso cessionario attraverso il sito dell'Agenzia, il cessionario può utilizzare il credito in compensazione tramite F24 (codice tributo "6931").

Il modello per la comunicazione della cessione del credito d'imposta era stato originariamente approvato dal provv. 1° luglio 2020 n. [250739](#), il quale ha stabilito che la comunicazione dell'avvenuta cessione dei crediti d'imposta vada inviata **dal 13 luglio 2020 al 31 dicembre 2021**, direttamente dai soggetti cedenti che hanno maturato i crediti stessi, utilizzando esclusivamente le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, a pena d'inammissibilità. Il modello approvato con il provv. n. 250739/2020 prevedeva la possibilità di cedere i crediti fino al mese di giugno 2020.

## Il modello viene adeguato alle novità della legge di bilancio 2021

Successivamente, il provv. Agenzia delle Entrate 14 dicembre 2020 n. [378222](#) ha aggiornato il modello per la comunicazione, consentendo la cessione anche per i mesi da luglio a dicembre 2020 e prevedendo la possibilità di procedere all'invio anche **tramite gli intermediari**.

Infine, con il provvedimento approvato ieri, diventa possibile cedere i crediti anche per i primi 4 mesi del 2021, come consentito dalla legge di bilancio 2021 per le imprese **turistico-ricettive**, le **agenzie di viaggio** e i **tour operator**.

Il nuovo modello include, ormai, tutti i 12 mesi del calendario tra quelli "cedibili" e inserisce una casella per l'indicazione dell'anno di riferimento (2020 o 2021).

Il nuovo modello è già **utilizzabile da ieri**, 15 febbraio 2021, e sostituisce quello approvato con il provv. n. 378222/2020 (si veda "[Credito locazioni cedibile da marzo a dicembre 2020](#)" del 16 dicembre 2020).

# Moratoria dei leasing con ricalcolo dei canoni da imputare nel bilancio 2020

I canoni residui e il maxicanone iniziale devono essere rimodulati in base al principio di competenza

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

La moratoria ex DL [18/2020](#) ("Cura Italia") riguarda anche i contratti di leasing finanziario e può prevedere la sospensione, fino al massimo al 30 giugno 2021 (a seguito della proroga approvata con la L. [178/2020](#), legge di bilancio 2021), del pagamento della **quota capitale** implicita compresa nei canoni passivi oppure dell'intero canone di leasing.

In caso di sospensione della sola quota capitale, nel periodo della sospensione, l'importo dei canoni di leasing da corrispondere al creditore è costituito esclusivamente dalla **quota interessi** calcolata sul debito residuo alla data di inizio della sospensione. Conseguentemente, è posticipato l'esercizio dell'opzione di riscatto. L'OIC [19](#) sottolinea che attraverso tali accordi si prolunga la durata contrattuale e disciplina esclusivamente tale tipologia (§ A.7), in quanto in passato la moratoria aveva interessato soltanto la quota capitale. Il trattamento contabile individuato è però applicabile anche al caso della **sospensione** dell'intero canone passivo.

Le quote capitale o l'intero canone previsti dal piano di ammortamento finanziario originario interessati dalla sospensione saranno rimborsati a partire dal termine del periodo di sospensione.

Si tratta di un'operazione di ristrutturazione che comporta una modifica nella tempistica dei pagamenti originari, che rientra, pertanto, tra le operazioni con **beneficio differito** per il debitore, la cui conseguenza immediata è la non iscrizione nel Conto economico di alcun utile da ristrutturazione.

L'OIC 19 indica che "a fronte della sospensione in esame, si effettua una nuova rimodulazione dell'imputazione a Conto economico dei canoni di leasing residui posticipati al termine del periodo di sospensione e dell'eventuale risconto iscritto a fronte del maxicanone pattuito. La rimodulazione del maxicanone è effettuata in base al principio di competenza *pro-rata temporis* **considerando la maggior durata** del contratto".

L'applicazione operativa di tale soluzione contabile richiede pertanto il seguente conteggio al fine di rideter-

minare il nuovo canone di competenza post ristrutturazione:

esborsi ancora da sostenere (canoni ed eventuale maxicanone iniziale residuo), ad esclusione del riscatto/durata residua.

A seguito della rideterminazione della competenza economica dei canoni passivi di leasing, si dovrà rilevare, in genere, in fase di chiusura, un **rateo passivo**.

La scrittura contabile è la seguente: "Canoni passivi di leasing" in dare a "Rateo passivo" in avere.

L'eventuale rimodulazione dei canoni non deve modificare l'iscrizione nel Conto economico degli eventuali **canoni scaduti** e non ancora pagati, a meno che il creditore non rinunci in modo esplicito a percepire gli stessi, considerando tale fattispecie come una modifica dei termini originari dell'accordo.

Nel caso di sale and lease back, l'eventuale plusvalenza residua è **rideterminata per competenza** in funzione della nuova durata del contratto di leasing (OIC 19, § A.7).

Per determinare l'ammontare di competenza, pertanto, l'esercizio 2020 dovrà essere suddiviso in due periodi: per quello non interessato dalla moratoria, la competenza dovrà essere determinata come negli scorsi anni, mentre, per il periodo successivo, a partire da quando è divenuta efficace la moratoria, la competenza dovrà essere determinata seguendo la modalità sopra illustrata.

In caso di maxicanone iniziale residuo iscritto tra i riscontri attivi pluriennali, si dovrà tenere conto che l'ammontare da indicare nella formula sopra riportata dovrà **preliminarmente** essere **ridotto** della quota di competenza del periodo non interessato dalla moratoria.

Infine, gli effetti della sospensione del pagamento dei canoni o della sola quota capitale implicita e del relativo prolungamento del contratto dovranno essere illustrati nella Nota integrativa ([art. 2427](#) comma 1 n. 22 c.c.).

# Per i due bonus aggregazioni opera la decadenza o l'abuso del diritto

La disciplina ex art. 1 commi 233-242 della L. 178/2020, al contrario di quella ex art. 11 del DL 34/2019, non prevede cause espresse

/ Enrico ZANETTI

La disciplina del **bonus aggregazioni** consistente nella trasformazione in credito di imposta delle attività per imposte anticipate, di cui all'[art. 1](#) commi 233-242 della L. 178/2020 non prevede cause espresse di decadenza dell'agevolazione.

Cause espresse di decadenza dell'agevolazione sono invece previste nell'ambito della disciplina del bonus aggregazioni consistente nel riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili iscritti sui beni, di cui all'[art. 11](#) del DL 34/2019.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 11 del DL 34/2019, la società risultante dall'aggregazione agevolata **decade** dal beneficio del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti, di cui al precedente § 2, se nei primi quattro periodi di imposta dalla data di effettuazione dell'operazione:

- pone in essere ulteriori **operazioni straordinarie**, di cui al Titolo III, capi III, e IV del TUIR, ossia operazioni di trasformazione omogenea o eterogenea ex artt. [170-171](#), operazioni di fusione o scissione ex artt. [172-173](#), operazioni di conferimento di partecipazioni di controllo o collegamento o di azienda ex artt. [175-176](#), scambi "nazionali" di partecipazioni mediante permuta o conferimento ex art. 177, operazioni straordinarie "intracomunitarie" ex artt. [178](#) e ss.);

- oppure, cede i beni iscritti o rivalutati con riconoscimento fiscale "gratuito" del relativo valore contabile, ai sensi dei precedenti commi dell'art. 11 del DL 34/2019.

La circ. Agenzia Entrate 21 marzo 2007 n. [16](#) (§ 9) ha chiarito che il quadriennio va computato tenendo conto del periodo di imposta in corso alla data di perfezionamento giuridico dell'operazione straordinaria mediante la quale è attuata l'**aggregazione aziendale** agevolata.

In altre parole, ipotizzando un'aggregazione aziendale attuata mediante un'operazione di fusione che si perfeziona nel corso del 2021 ed ipotizzando che la società incorporante abbia periodo di imposta coincidente con l'anno solare, i quattro periodi di imposta, relativamente ai quali potrebbero integrarsi i presupposti di decadenza dall'agevolazione, andrebbero individuati nel quadriennio **2021-2024** (quanto precede dovrebbe restare identicamente valido a prescindere da eventuali retrodatazioni degli effetti fiscali e contabili dell'operazione all'inizio del periodo di imposta della società incorporante).

Nel caso in cui si verifichi uno dei presupposti che comportano la decadenza dall'agevolazione e non risulti possibile ottenere la disapplicazione della deca-

denza mediante apposita istanza, la società risultante dall'operazione di aggregazione aziendale agevolata deve **restituire** tutto il beneficio fiscale fruito.

Posto che il beneficio consiste nel riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti, la restituzione del beneficio implica:

- per il periodo di imposta nel corso del quale si verifica la decadenza, il calcolo della **base imponibile IRAP** e del reddito dell'impresa risultante dall'aggregazione agevolata "direttamente" senza tenere conto dei positivi effetti (in termini di maggiori ammortamenti deducibili) che discenderebbero altrimenti dal riconoscimento fiscale dei maggiori valori a suo tempo iscritti;
- per i periodi di imposta precedenti, il ricalcolo della base imponibile IRAP e del **reddito dell'impresa** risultante dall'aggregazione agevolata, quali sarebbero stati determinati in assenza del predetto riconoscimento fiscale.

La **rideterminazione** della maggiore base imponibile IRAP, nonché del maggior reddito di impresa (o della minore perdita fiscale), per i periodi di imposta precedenti a quello nel corso del quale si verifica la decadenza, deve essere effettuata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale la decadenza si verifica.

L'impresa risultante dall'aggregazione aziendale, la cui agevolabilità è decaduta, procede al versamento della maggiore IRES e della maggiore IRAP (senza sanzioni e interessi), dovuta in relazione ai periodi di imposta precedenti, contestualmente al versamento delle imposte dovute in relazione al periodo di imposta nel corso del quale si è verificata la decadenza e nella cui dichiarazione si è proceduto alla **rideterminazione** delle relative basi imponibili.

Ai sensi del comma 6 dell'art. 11 del DL 34/2019, pur in presenza dei relativi **presupposti**, la decadenza dall'agevolazione può essere evitata attivando la "procedura di cui all'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2010, n. 212".

## Possibile il disconoscimento ai sensi dell'art. 10-bis della L. 212/2000

L'assenza invece di norme, che disciplinano cause espresse di decadenza della società risultante dall'aggregazione aziendale dal beneficio fiscale, consistente nella trasformazione delle DTA in credito di imposta, di cui all'art. 1 commi 233-242 della L. 178/2020, implica che, anche nel caso in cui, successivamente all'ag-

gregazione agevolata, venisse posta in essere una operazione di segno **esattamente contrario** (ossia uno scorporo dei complessi aziendali che erano stati precedentemente aggregati), non opererebbe alcun “automatismo decadenziale” del beneficio.

Resta ben inteso, tuttavia, che situazioni simili ben po-

trebbero determinare un disconoscimento del vantaggio fiscale conseguito mediante un’aggregazione che viene successivamente disaggregata, sulla base dei principi in materia di **abuso del diritto**, di cui all’[art. 10-bis](#) della L. 212/2000.



# Revoca del trust irrilevante per l'imposta sulle successioni e donazioni

Nel caso esaminato dall'Amministrazione finanziaria nella risposta n. 106 si trattava di un trust revocabile

/ Anita MAURO

La revoca dell'atto di trust che prevede, quale **beneficiario** dei beni, lo stesso disponente, non comportando alcun trasferimento di beni, non integra il presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Lo afferma l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [106](#) pubblicata ieri.

Il caso di specie riguardava un trust estero revocabile, istituito nel 2017 e **revocato nel 2020**.

Tale trust, in particolare, era stato ritenuto **soggetto interposto** ai fini fiscali, ai sensi dell'[art. 37](#) comma 3 del DPR 600/73, avendo l'Amministrazione finanziaria appurato che la disponente aveva mantenuto sempre il controllo e la gestione dei propri beni, i quali erano solo "fittiziamente" confluiti nel trust, atteso che il trustee era risultato privo di "qualunque forma di autonomia gestoria" o potere sostanziale, poiché tali poteri erano effettivamente rimasti in capo alla disponente.

L'accertamento dell'interposizione fittizia del trust ha avuto l'effetto che i redditi a esso relativi sono stati attribuiti per l'intero importo alla disponente. La disponente ha definito le contestazioni mediante adesione e ha effettuato i relativi versamenti delle imposte, attingendo esclusivamente al patrimonio conferito nel trust e, per gli anni successivi, ha posto in essere tutte le attività necessarie al fine di adempiere ai propri obblighi tributari di dichiarazione e versamento delle imposte dovute.

A tal punto, però, volendo completare l'opera di allineamento tra la situazione reddituale e la titolarità formale dei beni, la disponente ha esercitato il proprio **potere di revoca** del trust, "in relazione alla totalità dei beni costituenti il fondo del trust al fine di ottenere la completa reintestazione" di tali beni a suo nome.

Per effetto della revoca, i beni costituenti il patrimonio del trust torneranno, anche dal punto di vista formale, nella titolarità della disponente. In particolare, secondo quanto illustrato nell'istanza di interpello, la revoca comporterà la mera **reintestazione dei beni alla disponente** in quanto:

- la disponente coincide con la beneficiaria;
- il patrimonio oggetto dell'atto di dotazione iniziale del trust coincide con quello che, per effetto dell'atto di revoca, viene "ritrasferito" alla disponente, trattandosi del 100% delle quote di una società.

Nel rispondere all'istanza di interpello, l'Agenzia delle Entrate fa un breve rinvio alla disciplina dell'[art. 2](#) commi 47-53 del DL 262/2006 e conclude che, nel caso di specie, l'**"assenza di un trasferimento intersoggettivo"** preclude l'applicazione dell'imposta di donazione per carenza del presupposto oggettivo di cui all'articolo 1 del citato decreto legislativo, mancando un trasferimento di ricchezza".

Viene, poi, citata la pronuncia della Corte di Cassazione 29 maggio 2020 n. [10256](#), secondo cui "solo l'attribuzione al beneficiario, che come detto deve essere diverso dal disponente può considerarsi, nel trust, il fatto suscettibile di manifestare il presupposto dell'imposta sul trasferimento di ricchezza".

La conclusione dell'Amministrazione finanziaria pare condivisibile anche perché, a ben guardare, nel caso di specie, i beni del trust non vengono attribuiti ai beneficiari di esso, bensì **tornano al disponente per effetto della revoca** del trust, che quindi, non realizza l'effetto di un'attribuzione "finale" al beneficiario (che, invece, potrebbe legittimare l'applicazione dell'imposta sulle donazioni al trust, secondo la più recente giurisprudenza).

Si rileva che a diverse conclusioni l'Amministrazione finanziaria era giunta con riferimento all'atto di **mutuo dissenso di un trust irrevocabile** (risposta interpello Agenzia Entrate 30 agosto 2019 n. [355](#), si veda "[Risoluzione del trust con imposta sulle donazioni](#)" del 31 agosto 2019), mentre la giurisprudenza di merito (C.T. Reg. Milano, sez. Brescia 16 maggio 2016 n. [2937/67/16](#)) ha ritenuto che l'atto di revoca del trust sia estraneo all'imposta sulle successioni e donazioni e sconti l'imposta di registro fissa.

# Diniego dell'Erario per la composizione della crisi convertito in voto positivo

Il Tribunale di La Spezia applica il cram down per la proposta di accordo al ricorrere di due condizioni

/ Antonio NICOTRA

L'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento può essere omologato anche in **assenza** di adesione dell'Erario.

L'[art. 4-ter](#) del DL 137/2020, c.d. DL "Ristori", conv. L. [176/2020](#), infatti, ha introdotto, anche per le procedure pendenti al 25 dicembre 2020, il nuovo comma 3-*quater* dell'[art. 12](#) della L. 3/2012, che consente al Tribunale di **omologare** l'accordo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria, quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'[art. 11](#) comma 2 della L. 3/2012 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione dell'OCC, la proposta di soddisfacimento dell'amministrazione è **conveniente** rispetto all'alternativa liquidatoria (si veda "Accordi di composizione della crisi omologati anche senza adesione dell'Erario" del 7 gennaio 2021).

La modifica legislativa rappresenta un'importante novità nella disciplina vigente sul sovraindebitamento, che anticipa quanto previsto, dal 1° settembre 2021, dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, recato dal DLgs. [14/2019](#) (modificato e integrato dal DLgs. [147/2020](#)).

La possibilità del **cram down** fiscale, peraltro, si pone in linea con le novità legislative in materia di **transazione** fiscale e contributiva nel concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti ([artt. 180](#) comma 4 e [182-bis](#) comma 4 del RD 267/42, modificati dall'[art. 3](#) comma 1-*bis* del DL 125/2020, conv. L. [159/2020](#) e in vigore dal 4 dicembre 2020; *cfr.* anche l'[art. 48](#) comma 5 del DLgs. 14/2019).

A differenza delle procedure maggiori, tuttavia, nell'accordo di composizione della crisi il cram down è circoscritto all'ipotesi di mancata adesione dei (soli) **creditori fiscali**, atteso il silenzio della legge sui creditori previdenziali, ciò che denota una significativa differenza rispetto a quanto previsto, per il concordato minore, dall'[art. 80](#) comma 3 DLgs. 14/2019, modificato dal DLgs. 147/2020.

Per la procedura di sovraindebitamento, a differenza della transazione fiscale, peraltro, il meccanismo del cram down deve essere coordinato con il principio del **silenzio-assenso**: nell'accordo di composizione della crisi, infatti, di regola, i creditori dissenzienti sono tenuti a manifestare espressamente il loro dissenso, con

la conseguenza che solo in presenza di voto negativo dell'Erario il giudice, valutati i presupposti di legge, procederà con l'omologa forzata dell'accordo.

Sul nuovo cram down fiscale per l'accordo di composizione della crisi si registra l'intervento del Tribunale di La Spezia [14 gennaio 2021](#).

Secondo i giudici di merito, la novità legislativa, che costituisce applicazione dell'[art. 97](#) Cost., ovvero del principio di buon andamento e di efficienza della Pubblica Amministrazione, implica la **conversione ipso iure** in voto **positivo** del diniego espresso dall'Agenzia delle Entrate rispetto alla proposta di accordo, qualora ricorrano due condizioni:

- il contenuto positivo o negativo del voto sia **decisivo** ai fini dell'esito delle votazioni (cioè solo il voto positivo dell'Erario comporta l'approvazione della proposta);
- la proposta consenta all'Erario di ottenere una soddisfazione **maggiore** rispetto a quella ricavabile dalla procedura di liquidazione del patrimonio di cui all'[artt. 14](#) e ss. della L. 3/2012.

Il legislatore, quindi, impone all'Amministrazione l'**adesione** alle proposte di composizione giudiziaria della crisi (volte a concludere accordi tra il debitore e la massa creditoria per il pagamento falcidiato dei crediti, successivamente omologati dal giudice e il cui adempimento comporta l'estinzione dell'intera esposizione debitoria sussistente alla data del deposito della proposta), che consentono la migliore soddisfazione possibile del credito erariale in raffronto all'alternativa giudiziaria concorsuale (volta al soddisfacimento dell'intera massa creditoria nei limiti consentiti dalla consistenza del **patrimonio** del debitore e dell'ordine delle cause di prelazione).

## Voto decisivo ai fini dell'approvazione

Il campo di applicazione della norma, tuttavia, è **limitato** alle ipotesi nelle quali il contenuto del voto dell'Erario sia **decisivo** ai fini dell'approvazione; qualora il voto risulti influente, invece, l'obiettivo della massima efficienza della Pubblica Amministrazione è già realizzato (nel caso di approvazione della proposta) o meno (nel caso di mancata approvazione) per fattori estranei alla condotta (ossia al voto) dell'Erario.

# Per Campione d'Italia, riduzione forfetaria 2020 pari al 33,77%

La rideterminazione annuale è disposta anche con riguardo ai redditi di impresa

## / REDAZIONE

Con [provvedimento](#) del 15 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate fissa, nella misura del **33,77%** per il periodo di imposta 2020, la riduzione forfetaria del cambio da applicare per la determinazione dei redditi previsti dai commi 1 e 2 dell'[art. 188-bis](#) del TUIR, riguardante il regime fiscale di **Campione d'Italia**.

Per effetto del richiamo al comma 2 dell'art. 188-bis del TUIR, effettuato mediante modifica all'[art. 1](#) comma 632 della L. 147/2013 a opera dell'[art. 129-bis](#) comma 2 del DL 34/2020 convertito, è disposta anche con riguardo ai redditi di impresa la rideterminazione annuale, mediante provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, della percentuale di riduzione forfetaria del cambio **franco svizzero/euro**.

La stessa si applica quindi:

- ai redditi, diversi da quelli di impresa, delle **persone fisiche** iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia;
- ai redditi di lavoro autonomo di **professionisti** e con studi nel Comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri nel territorio dello stesso Comune, e/o in Svizzera;
- ai **redditi d'impresa** realizzati dalle imprese individuali, dalle società di persone e da società ed enti di cui all'[art. 73](#) del TUIR, iscritti alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura di Como e aventi la sede sociale operativa, o un'unità locale, nel Comune di Campione d'Italia, prodotti in franchi svizzeri nel Comune di Campione d'Italia.

Si ricorda che l'art. 1 comma 632 della L. 147/2013, come modificato, stabilisce che, al fine di tenere conto delle variazioni del cambio tra franco svizzero ed euro,

la percentuale di riduzione forfetaria, definita per i soggetti sopraindicati nella **misura del 30%** dall'art. 188-bis comma 1 e 2 del TUIR, è annualmente maggiorata o ridotta, in misura pari allo scostamento percentuale medio annuale registrato tra le due valute. Tale rideterminazione va effettuata con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro il 15 febbraio di ciascun anno, su conforme parere della Banca d'Italia.

La riduzione forfetaria in esame non può comunque essere inferiore al 30%.

## Riduzione forfetaria non inferiore al 30%

In base a quanto si legge nelle motivazioni del provvedimento di ieri, le medie annuali dei cambi del franco svizzero in euro, comunicati dalla Banca d'Italia, sono pari per il 2019 a 1,1124 e per il 2020 a 1,0705.

La media annuale del cambio del franco svizzero in euro per il 2020 ha registrato una riduzione dello 0,0419 rispetto alla media annuale del 2019, che corrisponde a uno scostamento percentuale medio annuale registrato tra le valute pari a **-3,77%**.

La riduzione del numero medio annuale di franchi svizzeri necessari per acquistare un euro, concretizzando un aumento del reddito in euro derivante dalla rivalutazione del franco svizzero, comporta una **maggiorazione percentuale** della riduzione forfetaria.

Come risultato, con il provvedimento in esame, su parere conforme della Banca d'Italia pervenuto con nota n. 192590 del 5 febbraio 2021, la percentuale di riduzione forfetaria viene determinata nel **33,77%**.

# Per il Comune IVA detraibile sulla raccolta differenziata affidata a terzi

Detrazione ammessa per la quota afferente l'attività commerciale di conferimento ai consorzi ai fini del riciclaggio

/ REDAZIONE

Il Comune che affida in appalto a una società terza il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani e successivamente, in attuazione della normativa ambientale, conferisce la parte di rifiuti riciclabili ai consorzi della filiera produttiva CONAI dietro pagamento di un corrispettivo sul quale è applicata l'IVA può portare in **detrazione** l'imposta assolta sul servizio ricevuto dalla società affidataria, nel limite della parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale svolta.

È questo il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta n. [107](#) del 15 febbraio 2021.

Secondo quanto osservato dall'Amministrazione finanziaria, il Comune esercita un'**attività commerciale** quando, in esecuzione di una convenzione, si obbliga a raccogliere, trasportare e conferire i rifiuti di vetro, plastica, carta e legno ai consorzi di filiera, mentre i consorzi si impegnano a effettuare il ritiro e a versare un corrispettivo generalmente misurato alla quantità e qualità del materiale ottenuto.

Infatti, sebbene l'attività di **gestione dei rifiuti** solidi urbani sia qualificata come attività di natura istituzionale per gli enti pubblici ai sensi dell'[art. 112](#) del DLgs. 267/2000, occorre considerare che una parte dei rifiuti derivanti da tale attività diviene oggetto di un'operazione commerciale (il conferimento nei confronti dei consorzi in regime di imponibilità IVA).

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate riconosce che, in linea di principio, ai sensi dell'[art. 19-ter](#) del DPR 633/72, il Comune può detrarre l'imposta assolta "a monte" sul servizio di raccolta differenziata affidato a terzi, purché **limitatamente** alla parte relativa ai rifiuti che sono oggetto dell'attività commerciale descritta.

La quota detraibile andrà determinata secondo **criteri oggettivi** e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati, come indicato dall'[art. 19](#) comma 4 del DPR 633/72, operando "una valutazione circostanziata e fattuale della singola fattispecie (...) che, attraverso un esame specifico dei singoli costi definisca sia la parte di essi riferibili all'operazione imponibile che la quota riferibile all'operazione esclusa".

Non vengono fornite indicazioni circa i criteri di ripartizione eventualmente applicabili nel caso specifico, osservando che detta valutazione non può essere effettuata in sede di interpello, ma viene altresì ricordato che la distinzione tra acquisti "commerciali", "istituzionali" e "promiscui" deve avvenire sulla base del criterio di "**effettiva afferenza** ed **utilità** dei vari costi per la realizzazione di attività produttive di beni e servizi" (sul punto *cfr.* anche C.M. n. [328/97](#)).

## Necessario che l'attività sia gestita con contabilità separata

Resta fermo che, ai sensi del citato [art. 19-ter](#) del DPR 633/72, per gli enti non commerciali la detrazione è ammessa a condizione che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata e, in particolare, per il Comune, secondo le modalità previste dalla **contabilità pubblica** obbligatoria a norma di legge.

Nel caso specifico, dunque, la detrazione non è stata ammessa in relazione alle annualità precedenti poiché l'attività commerciale non era stata gestita con contabilità separata.

# Contrattazione collettiva di prossimità per i rider

Un recente contratto collettivo di secondo livello offre l'occasione per tornare sul tema e sui recenti orientamenti giurisprudenziali in materia

/ Sergio PASSERINI

Nelle scorse settimane, un'azienda toscana ha concluso con le organizzazioni sindacali firmatarie del contratto collettivo nazionale di lavoro della logistica un [contratto collettivo aziendale](#), finalizzato a disciplinare il rapporto di lavoro di un gruppo di lavoratori addetti alla consegna a domicilio di pasti preparati (di **rider**, in altri termini).

In apertura, questo contratto aziendale afferma esplicitamente che "il rapporto di lavoro previsto dalla intesa è e sarà esclusivamente di tipo **subordinato** ed afferente al CCNL Merci Logistica e Spedizioni"; quindi – dopo aver ricordato nelle premesse le attuali generali condizioni di lavoro dei rider e le controversie esistenti sulla natura dei loro rapporti di lavoro, e dopo aver esplicitato gli obiettivi dell'accordo ("favorire l'avviamento aziendale, incrementare l'occupazione e la competitività, e migliorare la qualità dei contratti di lavoro") – il contratto passa a disciplinare analiticamente una serie di aspetti relativi alle **modalità** e all'**organizzazione** del lavoro dei ciclofattorini, con varie deroghe al contratto nazionale e alla legge in funzione della particolarità delle prestazioni richieste a questi lavoratori.

L'accordo appare interessante per due aspetti, tra loro connessi: sia per la scelta di riconoscere la natura subordinata dei rapporti di lavoro di questi rider, disegnando però al contempo una regolamentazione molto specifica e particolare, ampiamente derogatoria rispetto alle previsioni generali di legge e della contrattazione collettiva nazionale di riferimento, sia perché richiama inevitabilmente l'attenzione sul tema della **contrattazione collettiva di prossimità**, disciplinata dall'[art. 8](#) del DL 138/2011.

È in particolare il secondo profilo quello che più incuriosisce: in nessun passaggio di questo contratto collettivo aziendale si afferma esplicitamente che le parti abbiano voluto concludere un accordo di prossimità a norma dell'art. 8 del DL 138/2011; eppure, la **struttura** dell'accordo e la stessa **terminologia** utilizzata dalle parti richiamano senza molte possibilità di dubbio quella norma. E questo conferma a un tempo sia l'indubbia utilità dello strumento introdotto dal legislatore del 2011 (strumento in questo caso utilizzato per regolare, con reciproca soddisfazione, una materia complessa e politicamente sensibile come quella del lavoro dei rider), sia la perdurante difficoltà delle organizzazioni sindacali nazionali a riconoscere esplicitamente questa utilità.

Non è un caso che – come molti osservatori evidenziano – i contratti di prossimità in concreto conclusi dalle varie aziende italiane siano in numero di gran lunga **superiore** a quelli che esplicitamente si definiscono tali e come tali vengono depositati, come peraltro richiederebbe l'Ispettorato nazionale del lavoro (*cfr.* circ. INL 30 luglio 2020 n. [3](#)).

Questa "ritrosia" rispetto alla chiara qualificazione dei contratti di prossimità può tuttavia generare varie **ambiguità**, non prive di conseguenze e di rischi.

I contratti collettivi di prossimità sono contratti aziendali o territoriali qualificati da specifiche **caratteristiche e finalità**, che ne condizionano gli effetti: devono essere sottoscritti dalle associazioni dei lavoratori comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o territoriale oppure dalle loro rappresentanze sindacali aziendali sulla base di un criterio maggioritario e per raggiungere specifiche finalità, che sono tassativamente elencate dalla norma e devono essere dichiarate nell'accordo, al fine di regolare specifiche materie inerenti all'organizzazione del lavoro e della produzione, anch'esse tassativamente elencate dalla norma.

A queste condizioni, e solo a queste condizioni, i contratti di prossimità hanno **efficacia** nei confronti di tutti i lavoratori interessati e possono **derogare** alla contrattazione collettiva nazionale e alla disciplina dettata per le materie coinvolte dalla stessa legge, salvo solo il rispetto della Costituzione e dei vincoli derivanti dalla normativa comunitaria e dalle convenzioni internazionali.

La giurisprudenza di merito è già stata chiamata, anche di recente, a decidere se specifici accordi di secondo livello potessero qualificarsi come veri contratti di prossimità e potessero avere quindi efficacia generalizzata e derogare a disposizioni di legge e della contrattazione nazionale. In vari di questi casi, la giurisprudenza di merito ha adottato **interpretazioni** forse non condivisibili, ma sicuramente molto **restrittive**, negando quell'efficacia e quella capacità derogatoria ad accordi di secondo livello dal cui testo non emergesse con chiarezza la volontà delle parti di stipulare un contratto a norma dell'art. 8 del DL 138/2011 (Trib. Civitavecchia [17 dicembre 2020](#); Trib. Milano 30 luglio 2020 n. [1217](#); Trib. Firenze 4 giugno 2019 n. [528](#)).

Occorre sempre tenere presente, dunque, che queste ambiguità rischiano a volte di avere costi molto elevati.



## In Gazzetta il decreto attuativo delle misure di rafforzamento per le start up innovative

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 38 di ieri è stato pubblicato il decreto del Ministero dello Sviluppo economico 28 dicembre 2020, contenente le modalità di attuazione degli **incentivi fiscali** in regime *de minimis* all'investimento in **start up** innovative e in **PMI innovative**.

Il DM reca le disposizioni di attuazione delle agevolazioni fiscali previste dall'[art. 38](#), commi 7 e 8 del DL 34/2020 convertito.

Tra le misure previste figura l'incremento al **50%** (in luogo del precedente 30%) della **detrazione** IRPEF per investimenti in

start up innovative, con investimento massimo di 100.000 euro.

Nel dettaglio, i commi 7 e 8 dell'art. 38 integrano, rispettivamente, il DL 179/2012 con l'[art. 29-bis](#) e l'[art. 4](#) del DL 3/2015 con il comma 9-ter, prevedendo una **detrazione** dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche per i soggetti, indicati nell'art. 1 comma 7 lett. a) del DM, che investono direttamente o indirettamente nel capitale sociale di una o più start up innovative, e di una o più PMI innovative, secondo le modalità previste dall'art. 4 del decreto.

## Cedere servizi essenziali per il trasporto pubblico locale in ambito pubblicistico non è cessione d'azienda

Con la risposta a interpello n. [108](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sulla corretta qualificazione fiscale di un'operazione di cessione di "servizi essenziali", da parte degli ex concessionari del servizio di **trasporto pubblico** locale, nell'ambito regionale, a favore del nuovo affidatario del servizio, concludendo che l'operazione, nel caso di specie, considerando la specifica normativa regionale e il contesto pubblicistico in cui viene realizzata, configuri **cessione** di **singoli beni** soggetta a IVA e non una cessione di ramo d'azienda soggetta ad imposta di registro.

In primo luogo, l'Agenzia rileva come le cessioni, nel caso di specie, pur intervenendo tra soggetti privati, si collochino in un contesto di tipo **pubblicistico**, atteso che le società coinvolte sono (o sono state) concessionarie del servizio di trasporto pubblico locale disciplinato dalla legge regionale, "che impone ai Gestori Uscenti l'obbligo di cedere al Gestore Entrante, al termine della concessione, i «beni essenziali», individuati nella medesima legge". Tali beni, inoltre, essendo stati acquisiti con finanziamenti pubblici, sono gravati dal vincolo di destinazione al trasporto pubblico locale.

Il complesso dei beni ceduti non soddisfa la definizione di azienda di cui all'[art. 2555](#) c.c., che implica, ricorda l'Agenzia,

un insieme "organicamente **finalizzato «ex ante»** all'esercizio dell'attività d'impresa, autonomamente idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività" (Cass. n. [21481/2009](#)).

Nel caso di specie, ciò che garantisce la funzionalizzazione dei beni all'esercizio del servizio di trasporto pubblico locale è il contratto di concessione, ma il fatto che il cedente non sia titolare di tale contratto **esclude** l'elemento organizzativo dei beni e la loro **funzionalizzazione** all'esercizio dell'attività di impresa.

In questo contesto, poi, la cessione dei dipendenti costituisce l'adempimento di un obbligo di legge, imposto dalla legge regionale, e non una scelta operata dalle parti nell'ambito della contrattazione.

Anche il bando di gara, inoltre, non fa alcun cenno all'azienda quale oggetto dell'aggiudicazione.

In conclusione, alla luce della normativa regionale cui si è fatto cenno, del contenuto del bando di gara per la concessione del servizio e del contesto pubblicistico in cui si svolgono le cessioni, l'Agenzia conclude che, nel caso di specie, oggetto di cessione non sia un'azienda bensì **singoli beni**.

## Buoni postali esenti solo se si è residenti all'estero per tutta la durata del titolo

Con la risposta a interpello n. [109](#) pubblicata ieri, 15 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il regime di esenzione in Italia per gli interessi dei buoni postali fruttiferi è applicabile solo se il percipiente è residente all'estero, in un Paese *white list*, durante **tutto** il periodo in cui è stato intestatario dei buoni.

In relazione agli interessi derivanti dai **buoni postali** fruttiferi (collocati da Poste Italiane spa per conto dell'emittente Cassa Depositi e prestiti spa), gli [artt. 2](#) e [6](#) del DLgs. 239/1996 prevedono infatti:

- l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura del 12,50%;

- l'**esenzione** da tale imposta sostitutiva qualora gli interessi siano percepiti da soggetti residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, ossia in Stati inclusi nella c.d. *white list* di cui al DM [4 settembre 1996](#). Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva sugli interessi derivanti dai buoni postali fruttiferi, occorre però considerare anche le specifiche disposizioni previste con il decreto interministeriale 23 dicembre 1998 n. 511, in base al quale:

- il regime di esenzione si applica "solo nel caso in cui sia accertata la **continuità** del diritto fino dall'emissione del titolo";  
- al "buono postale fruttifero non si applica un doppio regime fiscale".

Pertanto, se al momento dell'**emissione** dei buoni postali fruttiferi il titolare era fiscalmente residente in Italia, come nel caso oggetto dell'interpello, Poste Italiane deve applicare l'im-

posta sostitutiva sugli interessi corrisposti, anche se l'intestatario si è trasferito in uno Stato *white list* (nel caso di specie il Regno Unito) di cui è diventato fiscalmente residente.

## Spetta l'aliquota IVA del 10% alle forniture di gas per alimentare impianti di cogenerazione

Alle forniture di gas metano necessarie per alimentare degli impianti di cogenerazione che producono energia elettrica si applica l'aliquota IVA del **10%**, a prescindere dalla circostanza che una parte di tale fornitura sia assoggettata ad accisa agevolata piuttosto che a quella ridotta. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [105](#) pubblicata ieri, 15 febbraio 2021.

Il caso esaminato riguarda un'azienda ospedaliera che acquista gas naturale (metano) per alimentare due **impianti di cogenerazione** con motore endotermico, i quali producono energia elettrica utilizzata esclusivamente nei due stabilimenti ospedalieri collegati.

Sulla base di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, alle forniture di gas metano impiegato dall'azienda, nella sua veste imprenditoriale, per la produzione di energia elettrica, è applicabile l'aliquota IVA del 10% di cui al n. 103 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR [633/72](#), **indipendentemente** dalla misura dell'**accisa**.

Tale disposizione riguarda, infatti, le forniture di "gas, gas metano e gaspetroliferi liquefatti, destinati ad essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati, ovvero destinati ad imprese che li impiegano per la produzione di energia elettrica".

## Confermato per il 2021 il trattamento economico per colf e badanti

Nella serata del [12 febbraio](#) il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha comunicato il raggiungimento dell'accordo tra le parti sociali (rispettivamente, Fidaldo e Domina in rappresentanza dei datori di lavoro e Filcams-Cgil, Fisascat-Cisl, Uiltucs e Federcolf in rappresentanza dei lavoratori) in merito al trattamento economico spettante per il 2021 al **personale domestico**.

L'accordo, ricordiamo, giunge in applicazione del particolare meccanismo di adeguamento annuale del trattamento retributivo per gli addetti del lavoro domestico previsto dall'art. 45 del CCNL vigente.

**Nessuna modifica** da segnalare rispetto ai **minimi retributivi** (cfr. [Tabella](#) allegata all'accordo) applicabili con decorrenza 1° gennaio 2021 ai lavoratori conviventi, ai lavoratori non conviventi, ai lavoratori conviventi con orario fino a 30 ore setti-

manali, ai lavoratori che prestano assistenza notturna in fascia 20-8 e ai lavoratori che in fascia 20-8 svolgono attività a copertura dei giorni di riposo dei lavoratori titolari dell'assistenza, né rispetto alle indennità di vitto e alloggio e alle altre indennità previste dalla Tabella L (spettanti dal 1° ottobre 2021) del contratto collettivo vigente. Per la misura di tali importi si rinvia al CCNL [8.9.2020](#) e al successivo accordo integrativo del [28 settembre 2020](#) (si veda "[Ai fini contributivi per le badanti notturne orario convenzionale di 8 ore](#)" del 10 settembre 2020).

Con l'intesa in oggetto **si completa** il quadro del trattamento retributivo e contributivo spettante per il 2021 al personale domestico; sul versante previdenziale ricordiamo infatti la circolare INPS n. [9/2021](#) (si veda "[Per il 2021 lavoratori domestici con contribuzione invariata](#)" del 27 gennaio 2021).