

Lunedì 25 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Criteri diversi per la maturazione e l'utilizzo del plafond

/ Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO

Alla formazione del plafond IVA concorrono le operazioni attive non imponibili registrate dall'esportatore abituale nell'anno solare precedente o nei 12 mesi anteriori, a seconda che sia adottato, rispettivamente, il metodo del **plafond fisso** o quello del **plafond mobile** (art. [...])

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Riallineamento con vincolo della sospensione anche sulle riserve FTA

/ Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

La facoltà di riallineare i valori fiscali e quelli contabili, prevista dall'art. 110, comma 8 del DL 104/2020, è condizionata all'apposizione di un **vincolo** di **sospensione d'imposta** su riserve o capitale [...]

PAGINA 9

PROFESSIONI

Ultimi giorni per versare il contributo 2021 del Registro revisori

L'importo del contributo, fissato in 35 euro, è pagabile nelle varie modalità riportate sull'avviso inviato dal MEF agli iscritti

/ Stefano DE ROSA

Scade il **31 gennaio** il termine per il versamento del contributo annuale di iscrizione al Registro dei revisori legali per il 2021. Come indicato nel DM del 9 dicembre 2020 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 318 del 23 dicembre 2020, l'entità del contributo è stato fissato in **35 euro** (in aumento rispetto all'importo di 26,85 euro relativo all'anno precedente), da versare in un'unica soluzione e non frazionabile in rapporto alla durata di iscrizione nell'anno).

Si ricorda che:

- sono tenuti al pagamento del contributo i revisori legali e le società di revisione legale che risultano iscritti nelle sezioni "A" e "B" del Registro alla data del **1° gennaio** di ogni anno;
- il MEF, per il tramite di Consip, invia a tutti gli iscritti un avviso di pagamento al **domicilio digitale** comunicato al Registro;
- in caso di mancata ricezione dell'avviso, è comunque possibile scaricare lo stesso, accedendo all'Area riservata sul sito istituzionale

della revisione legale (www.revisionelegale.mef.gov.it) nella sezione "Contribuzione annuale".

Il pagamento del contributo può essere effettuato utilizzando i servizi del sistema **pagoPA®**, disponibili:

- sul sito della revisione legale, accedendo alla propria area riservata alla voce "Contribuzione annuale" e scegliendo tra gli strumenti disponibili (carta di credito o debito o prepagata, oppure il bonifico bancario o il bollettino postale nel caso si disponga di un conto corrente presso banche, Poste e altri prestatori di servizio di pagamento aderenti all'iniziativa);
- presso le banche, Poste e altri prestatori di servizio di pagamento aderenti all'iniziativa tramite i canali da questi messi a disposizione (come ad esempio: tabaccherie e ricevitorie autorizzate, home banking, ATM, APP da smartphone, sportello, ecc). Per poter effettuare il pagamento occorre utilizzare il Codice avviso di pagamento oppure il QR code o i Codici a barre presenti sulla [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Apertura degli uffici sullo scarto del contributo a fondo perduto per errori di IBAN

Il Regno Unito "scarica" le comunicazioni DAC 6 sugli altri Stati

Irrilevante la definizione concordata della lite tributaria ai fini contributivi

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

LAVORO & PREVIDENZA

Il rispetto dei protocolli anti-COVID esonera il datore da responsabilità

/ Vincenzo PACILEO e Lorenzo Sergio VITALI

Quando l'art. 42 del DL 18/2020 ha stabilito che il contagio da SARS-CoV-2 in occasione di lavoro costituisce "infortunio", ha cominciato [...]

PAGINA 4

Criteri diversi per la maturazione e l'utilizzo del plafond

Il plafond si considera utilizzato nel momento di effettuazione dell'operazione

/ **Mirco GAZZERA e Emanuele GRECO**

Alla formazione del **plafond IVA** concorrono le operazioni attive non imponibili registrate dall'esportatore abituale nell'anno solare precedente o nei 12 mesi anteriori, a seconda che sia adottato, rispettivamente, il metodo del **plafond fisso** o quello del **plafond mobile** ([art. 2](#) comma 2 della L. 28/97).

Il plafond disponibile è utilizzato, invece, nel momento in cui l'operazione si considera effettuata. Non rileva, pertanto, la data di registrazione della fattura di acquisto o di annotazione della bolletta doganale di importazione.

Per individuare temporalmente le operazioni che permettono di maturare il plafond occorre adottare, dunque, il criterio della **registrazione**. Questo criterio contribuisce a semplificare gli adempimenti dei soggetti passivi, in quanto il plafond disponibile coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione annuale IVA (C.M. n. [145/98](#), § 7).

Nelle ipotesi di emissione anticipata della fattura o di pagamento di acconti, tali importi fatturati concorrono alla determinazione dello status di esportatore abituale e alla formazione del plafond. Resta fermo che, in caso di **esportazione**, è comunque necessario fornire **idonea documentazione** che comprovi l'effettiva uscita dei beni dal territorio dell'Ue. In assenza di questa prova, l'importo delle predette operazioni riduce del corrispondente ammontare il plafond disponibile, rendendo necessario regolarizzare l'eventuale splafonamento derivante da acquisti e/o importazioni effettuati senza pagamento dell'IVA (circ. Agenzia delle Dogane n. [8/2003](#) che richiama la citata C.M. n. [145/98](#)).

Per quanto riguarda il **momento di utilizzo** del plafond, invece, si considera l'**effettuazione** dell'operazione. Pertanto, nella circ. Agenzia delle Dogane n. [8/2003](#) è stato precisato che detto momento si verifica:

- alla data di consegna o spedizione, per l'acquisto di beni "nazionali" ([art. 6](#) comma 1 del DPR 633/72);
- alla data del pagamento del corrispettivo, per le prestazioni di servizi ([art. 6](#) comma 3 del DPR 633/72);
- alla data di accettazione della bolletta doganale di importazione, per le importazioni di beni ([art. 36](#) comma 2 del DPR 43/73);
- al momento di inizio del trasporto o della spedizione al cessionario dal territorio dello Stato membro di pro-

venienza, per gli acquisti intracomunitari di beni ([art. 39](#) comma 1 del DL 331/93, nella versione attualmente vigente).

Poiché rileva il momento di effettuazione, devono essere considerate anche le operazioni di acquisto e importazione per le quali **non** si è **ancora** in possesso, rispettivamente, della **fattura** e della **bolletta doganale**. Per lo stesso motivo, occorre prestare particolare attenzione agli acquisti avvenuti con fatturazione **differita** ([art. 21](#) comma 4 lett. a) del DPR 633/72). In questo caso, infatti, il plafond dell'esportatore abituale si considera utilizzato già alla data di emissione del documento di trasporto (circ. Agenzia delle Dogane n. [8/2003](#)).

A titolo esemplificativo, una cessione di beni consegnati nel dicembre 2020, la cui fattura è annotata nel registro degli acquisti del mese di gennaio 2021, può beneficiare della spendita del plafond 2020, vale a dire dell'anno in cui si è verificato il momento di effettuazione dell'operazione.

L'importo dei rigi VC13 e VF15 può non coincidere

Sotto il profilo **dichiarativo** (si veda, da ultimo, il modello IVA 2021 per il 2020 approvato con provv. n. [13095/2021](#)), occorre tenere presente che l'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni operate con l'utilizzo del plafond deve essere indicato:

- nelle colonne 1 (acquisti interni e intracomunitari) e 2 (importazioni) del rigo **VC13**, seguendo il criterio del momento di effettuazione delle operazioni, ossia quello in base al quale il plafond si considera utilizzato;
- nel rigo **VF15** (acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, con utilizzo del plafond), sulla base del criterio della registrazione.

Pertanto, gli importi indicati nel rigo VC13 (colonne 1 e 2) e VF15 potrebbero **non coincidere**.

Tornando all'ipotesi di un acquisto di beni con utilizzo del plafond consegnati nel mese di dicembre 2020, la cui fattura sia stata annotata nel registro degli acquisti del mese di **gennaio 2021**, l'importo dell'operazione sarà da indicare nel quadro VC del modello IVA per l'anno 2020 e nel quadro VF della prossima dichiarazione per l'anno 2021.

Ultimi giorni per versare il contributo 2021 del Registro revisori

L'importo del contributo, fissato in 35 euro, è pagabile nelle varie modalità riportate sull'avviso inviato dal MEF agli iscritti

/ **Stefano DE ROSA**

Scade il **31 gennaio** il termine per il versamento del contributo annuale di iscrizione al Registro dei revisori legali per il 2021. Come indicato nel DM del [9 dicembre 2020](#) pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 318 del 23 dicembre 2020, l'entità del contributo è stato fissato in **35 euro** (in aumento rispetto all'importo di 26,85 euro relativo all'anno precedente), da versare in un'unica soluzione e non frazionabile in rapporto alla durata di iscrizione nell'anno).

Si ricorda che:

- sono tenuti al pagamento del contributo i revisori legali e le società di revisione legale che risultano iscritti nelle sezioni "A" e "B" del Registro alla data del **1° gennaio** di ogni anno;
- il MEF, per il tramite di Consip, invia a tutti gli iscritti un avviso di pagamento al **domicilio digitale** comunicato al Registro;
- in caso di mancata ricezione dell'avviso, è comunque possibile scaricare lo stesso, accedendo all'Area riservata sul sito istituzionale della revisione legale (www.revisionelegale.mef.gov.it) nella sezione "Contribuzione annuale".

Il pagamento del contributo può essere effettuato utilizzando i servizi del sistema **pagoPA®**, disponibili:

- sul sito della revisione legale, accedendo alla propria area riservata alla voce "Contribuzione annuale" e scegliendo tra gli strumenti disponibili (carta di credito o debito o prepagata, oppure il bonifico bancario o il bollettino postale nel caso si disponga di un conto corrente presso banche, Poste e altri prestatori di servizio di pagamento aderenti all'iniziativa);
- presso le banche, Poste e altri prestatori di servizio di pagamento aderenti all'iniziativa tramite i canali da questi messi a disposizione (come ad esempio: tabaccherie e ricevitorie autorizzate, home banking, ATM, APP da smartphone, sportello, ecc). Per poter effettua-

re il pagamento occorre utilizzare il Codice avviso di pagamento oppure il QR code o i Codici a barre presenti sulla stampa dell'avviso.

Il pagamento può essere effettuato con **bonifico bancario**, utilizzando l'IBAN IT57E0760103200001009776848, intestato a Consip S.p.A, riportando nella causale il "Codice di avviso di pagamento" contenuto nell'avviso di pagamento, il codice fiscale e il numero di iscrizione del revisore, oppure compilando, con i suddetti dati, il bollettino PA bianco "TD 123", disponibile presso gli Uffici Postali sul C/C postale n. 1009776848 intestato a Consip S.p.A.

Termine di ulteriori 30 giorni in caso di mancato versamento

In caso di mancato versamento del contributo annuale di iscrizione al Registro dei revisori legali, così come previsto dall'[art. 24-ter](#) del DLgs. 39/2010, decorsi tre mesi dalla scadenza prevista, il Ministero dell'Economia e delle finanze assegna un termine, non superiore a **ulteriori 30 giorni**, per effettuare il versamento. Decorso detto ulteriore termine senza che il pagamento sia stato effettuato, il revisore o la società di revisione sono **sospesi** dal Registro.

Il Ministero dell'Economia e delle finanze dispone la revoca del provvedimento di sospensione quando l'iscritto dimostri di aver corrisposto integralmente i contributi dovuti, gravati dagli interessi legali e delle eventuali spese sostenute per riscuoterli.

Decorsi ulteriori **sei mesi** dalla data del provvedimento che dispone la sospensione senza che l'iscritto abbia provveduto a regolarizzare i contributi omessi, il Ministero dell'Economia e delle finanze provvede alla **cancellazione** dal Registro del soggetto inadempiente.

Il rispetto dei protocolli anti-COVID esonera il datore da responsabilità

Non è sufficiente un semplice calco del protocollo, ma bisogna adeguarlo alla reale organizzazione aziendale e alle peculiarità delle mansioni

/ Vincenzo PACILEO e Lorenzo Sergio VITALI

Quando l'[art. 42](#) del DL 18/2020 ha stabilito che il contagio da SARS-CoV-2 in occasione di lavoro costituisce "infortunio", ha cominciato a serpeggiare nel mondo delle imprese una forte preoccupazione. Si è pensato che ai danni economici derivanti dalla pandemia veniva ad aggiungersi un **rischio penale** (oltre che civile) a fronte di un fenomeno che neppure le Autorità riuscivano a controllare.

Timore al contempo eccessivo e fondato. Eccessivo, perché non esiste alcun **automatismo** tra infortunio del lavoratore da COVID-19 e responsabilità (civile o penale) del datore di lavoro, avendo in sé la norma una funzione prettamente assicurativa. Ma ciò nondimeno fondato, in quanto ben può sussistere quella responsabilità ove sia provato che il contagio è avvenuto per omessa adozione di idonee cautele di prevenzione.

In ogni caso, se mai l'[art. 42](#) avesse voluto avere una funzione estensiva della responsabilità per questa tipologia di infortunio, non ve ne sarebbe stato bisogno, poiché essa (può) discende(re) direttamente dalla disciplina generale, essendo quello del contagio da COVID-19 un particolare **rischio da agente biologico**.

Per la verità, in un primo momento taluno ha dubitato dell'applicabilità del DLgs. [81/2008](#) argomentando che si tratterebbe di **rischio estrinseco** all'attività aziendale (salvo che, eventualmente, nell'ambito sanitario). In realtà, questa "illusione ottica" è stata presto dissipata sia per ragioni di ordine generale, non essendovi alcuna limitazione del genere nel testo unico della sicurezza sul lavoro (TUSL), sia perché in più occasioni i provvedimenti governativi dell'emergenza vi hanno fatto esplicito riferimento (senza dire dei protocolli condivisi del 24 aprile 2020).

Quali sono, dunque, gli obblighi datoriali derivanti dal rischio di contagio in occasione di lavoro?

Si possono sintetizzare come segue: aggiornamento del documento di valutazione dei rischi (quantomeno nella forma di procedure aggiuntive specifiche); informazione e formazione dei lavoratori; dotazione di **idonei DPI**; sorveglianza sanitaria.

In questo quadro generale si inseriscono anche le misure indicate nei **protocolli condivisi**, i quali da un punto di vista sistematico vanno a integrare il TUSL. Inoltre, unitamente al datore di lavoro vengono in con-

siderazione anche le figure del RSPP e del medico competente, ciascuno per il proprio specifico ruolo.

Ne deriva che in linea di principio può sussistere una responsabilità, anche penale, nel caso che si possa dimostrare che il lavoratore si è **contagiato** nell'ambito della sua attività in quanto non sono stati previsti e/o implementati i presidi prevenzionistici volti a evitare il contagio. Una tale prova può essere particolarmente ardua per singoli casi di contagio di lavoratori di una certa azienda in ragione della caratteristica c.d. "ubiquitaria" del virus, tale per cui sarà ben difficile escludere che il lavoratore possa essersi contagiato al di fuori dell'ambito lavorativo. Diverso può essere il caso di un focolaio aziendale, che rende più probabile, ma non necessariamente in maniera decisiva, che il fenomeno sia sorto o si sia propagato nel contesto di lavoro.

Con l'[art. 29-bis](#) del DL 23/2020, introdotto in sede di conversione dalla L. [40/2020](#), si statuisce che l'obbligo dei datori di lavoro per la tutela contro il rischio di contagio da COVID-19, derivante dalla disposizione generale sulla sicurezza dei lavoratori di cui all'[art. 2087](#) c.c., sono adempiuti mediante l'applicazione delle prescrizioni contenute nel **protocollo condiviso** del 24 aprile 2020 e negli altri protocolli e linee guida di cui all'[art. 1](#) comma 14 del DL 33/2020, nonché mediante l'adozione e il mantenimento delle misure ivi previste. Dunque, se il datore di lavoro si attiene ai protocolli è esonerato da responsabilità ove il contagio si sia comunque prodotto.

Questa conclusione è senz'altro vera, ma non del tutto dirimente, nel senso che, da una parte, essa vale soltanto da quando i protocolli **sono stati sottoscritti**, per cui resta un periodo pandemico "scoperto"; dall'altra, che la *compliance* ad essi deve pur sempre essere valutata nella sua effettività dagli organi di controllo ed eventualmente in seconda battuta dall'Autorità giudiziaria.

In altri termini, non sarà sufficiente un puro e semplice calco del protocollo che non sia "tagliato" sulla **reale organizzazione aziendale** e sulla peculiarità delle mansioni dei singoli lavoratori, che potranno scontare rischi diversi di infettarsi.

Apertura degli uffici sullo scarto del contributo a fondo perduto per errori di IBAN

Spesso la pratica viene chiusa in fase di mediazione; tecnicamente non si tratta di mediazione ma di accoglimento del reclamo

/ Guido BERARDO e Alfio CISSELLO

Sullo scarto del **contributo a fondo perduto** di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020 per errori inerenti all'IBAN si è generato un contenzioso abbastanza rilevante, in diverse parti d'Italia.

La domanda, per il "primo" contributo a fondo perduto, andava presentata entro il **13 agosto 2020**.

In molti casi, riconducibili sostanzialmente a errori in tema di IBAN (codice non riconosciuto dal sistema di pagamento benché esistente, cambiamento di numero derivante dalla soppressione di alcune filiali dell'istituto di credito, errore nell'indicazione del numero), il contribuente ha ricevuto una comunicazione di scarto.

In relazione a ciò, la risoluzione 12 ottobre 2020 n. [65](#) aveva specificato che, in determinate casistiche (ad esempio comunicazione di scarto giunta dopo il termine del 13 agosto 2020), sarebbe stato possibile **ripresentare la domanda** alla casella PEC della Direzione provinciale.

Nonostante ciò, vuoi per prudenza, vuoi perché non si rientrava esattamente nelle fattispecie indicate nella risoluzione, molti contribuenti sono stati di fatto costretti a ricorrere contro la comunicazione di scarto entro i sessanta giorni.

Si registra una generale apertura degli uffici **sull'erogazione del contributo**, non a caso diverse pratiche vengono chiuse in fase di mediazione (o conciliazione giudiziale laddove il valore della lite sia superiore a 50.000 euro).

Tecnicamente, non si tratta di mediazione ma di accoglimento del reclamo, nel senso che l'Ufficio accoglie le deduzioni del contribuente annullando lo scarto e

facendo presente che le somme saranno erogate sull'IBAN indicato (si ipotizza entro il 30 aprile 2021, in quanto occorre attendere l'implementazione dell'applicativo informatico di gestione della lavorazione delle pratiche da parte dell'Agenzia che permetterà **l'emissione** del relativo titolo di pagamento).

Pur prendendo atto di questa lodevole apertura, il contribuente può dirsi soddisfatto solo quando vede l'accredito sul proprio conto corrente. Dunque, si potrebbe valutare di depositare ugualmente il ricorso e, se del caso, di chiedere un rinvio dell'udienza in attesa della materiale erogazione. Se l'erogazione avviene, il processo potrà essere dichiarato estinto per **cessata materia del contendere**, a spese compensate salvo il contribuente intenda chiedere la condanna alle spese della controparte, eventualità in cui il giudice dovrebbe decidere "virtualmente" sulla controversia.

L'estinzione presuppone l'erogazione delle somme

Tanto premesso, alcuni uffici accolgono il **reclamo** senza particolari obiezioni, altri richiedono di produrre la documentazione che, su base contabile, dimostra la sussistenza dei requisiti per accedere al contributo (registro dei corrispettivi, registri IVA).

Volendo proprio essere rigorosi, si tratta di un ampliamento della materia del contendere, rappresentata solo dalla comunicazione di scarto: se si tratta di un banale **errore di IBAN**, il contributo va erogato e, in un momento successivo, ci saranno i controlli sulla sua spettanza ove qualsiasi tipo di documentazione potrà essere richiesta.

Il Regno Unito “scarica” le comunicazioni DAC 6 sugli altri Stati

Intermediari inglesi obbligati a comunicare le sole operazioni che compromettono lo scambio dei dati dei conti e occultano il titolare effettivo

/ Gianluca ODETTO

Nel caos post Brexit, una situazione particolarmente delicata riguarda le comunicazioni **DAC 6** che hanno a oggetto i rapporti con il Regno Unito. Come si ricorderà, infatti, la direttiva [2018/822/UE](#) ha posto una netta distinzione tra due ambiti territoriali:

- da una parte, l'Unione europea e gli Stati non comunitari che hanno stipulato un accordo per lo scambio dei dati delle operazioni “pericolose” ai sensi della direttiva stessa (c.d. “accordi MDR”);
- dall'altra parte, il resto degli Stati **privi di accordi MDR**.

Questa distinzione risulta decisiva, in primo luogo, per la valutazione delle cause di **esonero** dagli obblighi di comunicazione. Con riferimento all'Italia, ad esempio, l'[art. 3](#) comma 3 del DLgs. 100/2020 esonera gli intermediari (professionisti compresi) dagli obblighi in questione se essi provano l'avvenuta comunicazione della stessa operazione in un altro Stato (comunitario, o extracomunitario con accordo MDR) da parte di un altro intermediario, anche non residente. Allo stesso modo, l'[art. 3](#) comma 10 del decreto esonera il contribuente – se l'obbligo è traslato su di lui – se quest'ultimo prova che i dati sono trasmessi da parte di un altro contribuente, ovunque residente, all'Agenzia delle Entrate o all'Autorità competente di uno Stato dell'Unione o di uno Stato extracomunitario con accordo MDR.

Ove il Regno Unito non avesse receduto dall'Unione, l'avvenuta comunicazione dell'operazione al Fisco inglese avrebbe quindi avuto un **effetto liberatorio** sui soggetti italiani interessati (altri intermediari e contribuenti).

Questo quadro avrebbe dovuto continuare a essere tale anche dopo il termine del periodo transitorio: l'[art. 5.2](#), paragrafo 1.a dell'accordo commerciale tra Unione e Regno Unito (Parte Seconda, Rubrica Prima, Titolo XI) vincola infatti ciascuna delle parti ad **astenersi** dall'indebolire o dall'abbassare il livello di tutela concordato in sede OCSE anche con riferimento allo scambio di informazioni riguardanti “potenziali meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale”, ovvero proprio l'oggetto delle comunicazioni DAC 6.

Questa clausola potrebbe surrogare un vero e proprio accordo MDR, avendo di fatto i **medesimi vincoli** obbligatori per le parti (così ragionando esso risulterebbe, tra l'altro, l'unico a oggi esistente, posto che nessun altro Stato non comunitario scambia queste informazioni con l'Unione europea).

Il Regno Unito non ha, però, dato fede a tali indicazioni, **limitando** anzi con l'*Amendment of the International*

Tax Enforcement (Disclosable Arrangements) Regulations 2020 del 30 dicembre 2020 gli obblighi derivanti dalla direttiva DAC 6 alle sole operazioni che rientrano negli *hallmark D* (meccanismi tesi a eludere lo scambio dei dati dei conti finanziari o a occultare la titolarità effettiva), e cancellando quindi in modo esplicito le operazioni che presentano gli altri *hallmark* (sono tali, di fatto, le operazioni con cui sono ottenuti vantaggi fiscali) da quelle oggetto di *reporting* e scambio.

Si tratta, per gli intermediari e per i contribuenti britannici, di semplificazioni di notevole portata, le quali avranno l'effetto di ridurre di molto le comunicazioni dovute all'HMRC. Ciò ha, però, la conseguenza di **traslare** in molti casi l'**obbligo** sui soggetti (altri intermediari e, in subordine, contribuenti) dell'altro Stato interessato (Italia chiaramente compresa), i quali non potrebbero più fare valere le cause di esonero sopra brevemente richiamate (il Regno Unito, infatti, non è più uno Stato appartenente all'Unione, né scambia i dati). Una possibile soluzione sarebbe quella di considerare comunque esistente un accordo MDR (l'[art. 5.2](#) dell'Accordo tra Unione e Regno Unito), pur se lo Stato estero è inadempiente, ma questa soluzione non offre alcuna adeguata garanzia.

Una questione su cui occorrerebbero **chiarimenti urgenti** è legata al fatto che, per come sono costruite le norme inglesi, la limitazione degli obblighi di comunicazione alle operazioni rientranti negli *hallmark D* sarebbe tale anche per le operazioni la cui prima fase è stata attuata tra il 25 giugno 2018 e il 30 giugno 2020 e per le operazioni riferite al secondo semestre 2020. Se ciò venisse confermato, gli obblighi di comunicazione delle operazioni rientranti negli altri *hallmark* compiute in tale arco temporale ricadrebbero sugli operatori italiani potenzialmente interessati, con le scadenze fissate rispettivamente alla fine di febbraio e alla fine di gennaio del 2021.

Un ultimo effetto di questa **asimmetria** è legato al fatto che, nel computo del vantaggio fiscale realizzato in Italia, possono essere considerate (in negativo, tale cioè da ridurre lo stesso) le imposte pagate in Stato appartenente all'Unione, o non comunitario con accordo MDR. Per un pagamento deducibile che ha comportato una minore IRES in Italia e un'imposta, più lieve, nel Regno Unito, da quanto sembra di comprendere quest'ultima non potrebbe più essere considerata, al pari di quanto avviene per le transazioni che coinvolgono imprese site in altri Stati non appartenenti all'Unione.

Irrilevante la definizione concordata della lite tributaria ai fini contributivi

L'accertamento dell'Agenzia delle Entrate rimane efficace ai fini del calcolo dei contributi INPS e conserva valore probatorio

/ Viviana CHERCHI

Con la sentenza n. [950/2021](#), la Cassazione torna a pronunciarsi sulla questione degli effetti della definizione concordata della lite tributaria sull'obbligazione contributiva previdenziale, dando **continuità** al proprio costante indirizzo.

Al riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'[art. 36-bis](#) del DPR 600/73, l'Amministrazione finanziaria è abilitata a effettuare **accertamenti** formali e sostanziali sui dati denunciati dai contribuenti e, nel caso in cui emerga un maggior reddito rispetto a quello dichiarato, a quantificare e richiedere, mediante la notifica di un avviso di accertamento, i contributi dovuti sul maggior reddito.

In sede di contenzioso con l'Agenzia delle Entrate, il contribuente può accedere ad alcuni strumenti agevolativi tra cui la definizione concordata di cui all'[art. 39](#) comma 12 del DL 98/2011 – prevista per liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 – che comporta la chiusura della lite tributaria a fronte del pagamento di un importo pari a una percentuale ridotta dell'imposta in contestazione (determinata ai sensi dell'[art. 16](#) della L. 289/2002).

Nel caso di accertamenti totalmente o parzialmente **insoluti**, l'Agenzia delle Entrate fa, comunque, apposita segnalazione all'INPS, che emetterà un **avviso di addebito** per il recupero della contribuzione dovuta sul maggior reddito accertato dall'amministrazione finanziaria.

Nel caso deciso dalla sentenza in commento, la Corte territoriale, in riforma della decisione di primo grado, aveva rigettato l'opposizione proposta da un contribuente nei confronti di un avviso di addebito INPS avente a oggetto **contributi** previdenziali relativi alla **Gestione artigiani** omessi in relazione al maggior reddito accertato dall'Agenzia delle Entrate.

La Corte d'Appello aveva, in particolare, ritenuto dovuta la contribuzione sul maggior reddito accertato dall'Amministrazione finanziaria, considerando irrilevante l'accesso del ricorrente allo strumento della definizione concordata di cui all'art. 39 comma 12 del DL 98/2011.

Avverso tale decisione, il ricorrente proponeva ricorso per Cassazione imputando, in particolare, alla Corte territoriale di aver erroneamente ritenuto rilevante, ai fini della prova del credito vantato dall'INPS per omessa contribuzione, il **maggior reddito accertato** in sede fiscale pur in presenza di una pronuncia di cessazione della materia del contendere all'esito della definizione

della lite fiscale ex art. 39 del DL 98/2011 che aveva determinato, secondo il ricorrente, il venir meno dell'efficacia dell'avviso di accertamento.

Richiamando il proprio prevalente orientamento (*cfr.* Cass. nn. [23301/2019](#) e [17652/2020](#)), la Cassazione ha rigettato il ricorso chiarendo come la definizione concordata di cui all'art. 39 comma 12 del DL 98/2011 **non incida** sul contenuto dell'atto di accertamento dell'Agenzia delle Entrate che conserva piena efficacia, ai fini extrafiscali, del calcolo dei contributi INPS a percentuale sul maggior reddito.

Al riguardo, la Cassazione ha precisato come l'istituto della definizione agevolata delle liti abbia esclusivamente **natura deflativa** del contenzioso tributario, con lo scopo di liberare e concentrare le risorse dell'Agenzia delle Entrate sulla proficua e spedita gestione dei procedimenti di natura precontenziosa.

Tale tesi, per la Suprema Corte, risulta confermata dalla previsione di una specifica disciplina di deflazione del contenzioso previdenziale contenuta in una separata disposizione (ovvero, nell'[art. 38](#) comma 1 del DL 98/2011). In altri termini, secondo la Cassazione, la ripartita collocazione delle disposizioni evidenzia la volontà del legislatore di tenere su **piani distinti** le misure deflative del contenzioso fiscale e previdenziale. Altresì, l'assenza di un elemento di collegamento tra le due disposizioni non consente di estendere gli effetti della definizione concordata della lite fiscale sulla rideterminazione totale o parziale dell'accertamento dell'Agenzia delle Entrate a fini extrafiscali, quali i contributi previdenziali calcolati a percentuale sul reddito.

Allo stesso modo va esclusa una diversa soluzione interpretativa, in via analogica, considerato che laddove gli effetti della definizione degli accertamenti fiscali si estendono anche ai contributi previdenziali, è previsto in modo **esplicito** dal legislatore, come, ad esempio, per la mediazione fiscale ([art. 17-bis](#) del DLgs. 546/92) o l'accertamento con adesione ([art. 2](#) comma 3 del DLgs. 218/97).

La Cassazione ha, infine, chiarito come l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate conservi **valore probatorio** e come la definitività di tale accertamento ai fini contributivi possa essere impedita solo dalla resistenza dell'obbligato, ossia dall'offerta di prove di segno contrario, e come in assenza di contestazione – come nel caso di specie – i fatti, oggetto dell'accertamento, debbano ritenersi definitivi con ogni conseguenziale riflesso sull'obbligazione contributiva.

Possibile ampliamento per l'aliquota IVA sui rifiuti urbani

Con il DLgs. 116/2020 è stata modificata la disciplina ambientale di raccolta e smaltimento

/ Emanuele GRECO

Con il DLgs. [116/2020](#), modificativo delle disposizioni nazionali in materia ambientale, è stata rinnovata la definizione di "rifiuti urbani".

In particolare, si è provveduto a una nuova formulazione dell'[art. 183](#) comma 1 del DLgs. 152/2006, introducendo la lettera b-ter) che, al punto 2, che ora ricomprende anche "i **rifiuti indifferenziati** e da raccolta differenziata provenienti **da altre fonti**" (ossia di fonte non domestica) "che sono simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies".

La nuova disciplina è completata dalla modifica all'[art. 184](#) dello stesso DLgs. 152/2006, il quale espressamente include tra i rifiuti urbani quelli di cui al precedente art. 183 comma 1 lett. b-ter).

L'anzidetto quadro normativo, applicabile dal **1° gennaio 2021**, stabilisce, in sintesi, che rientrano tra i "rifiuti urbani" anche tutti i rifiuti indicati nell'allegato L-quater, prodotti delle attività di cui all'allegato L-quinquies, tra cui numerose attività economiche (alberghi, ristoranti, bar, uffici, studi professionali, istituti di credito, negozi, carrozzerie, autofficine, attività artigianali, supermercati, ipermercati, ecc.).

L'ampliamento della nozione di "**rifiuti urbani**", dal 2021, dovrebbe esplicare effetti anche ai fini dell'aliquota IVA riferita alle prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e rifiuti speciali, contemplata dal n. 127-*sexiesdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#).

Come indicato nella circ. Agenzia delle Entrate n. [43/2008](#), il richiamo contenuto nel punto 127-*sexiesdecies*) agli [artt. 6](#) e [7](#) del DLgs. 22/1997 è da intendersi riferito al nuovo decreto in materia ambientale e, quindi, agli artt. 183 e 184 del richiamato DLgs. [152/2006](#).

Proprio a queste ultime definizioni, anche secondo la prassi delle Entrate, si deve avere riguardo per una compiuta definizione delle nozioni di gestione, stoccaggio e **deposito temporaneo** di rifiuti e delle nozioni di rifiuti urbani e rifiuti speciali.

In termini generali, rientrano nel campo di applicazione del n. 127-*sexiesdecies*) e sono soggette all'**aliquota**

IVA del 10% le prestazioni rese dai Comuni o dai soggetti gestori da essi delegati – dalla raccolta fino al conferimento dei rifiuti nelle aree attrezzate e custodite – in favore del soggetto che risulta proprietario dei rifiuti medesimi (Consorzio o azienda riciclatrice).

Nelle predette prestazioni, a seguito della modifica del DLgs. 152/2006, dal 1° gennaio 2021 sono da intendersi ricomprese anche quelle riferite alla più **ampia nozione** di "rifiuti urbani".

Per quanto auspicabile, non appare, infatti, necessario un aggiornamento del riferimento normativo di cui al n. 127-*sexiesdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72, ai fini dell'ampliamento del campo di applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

Sarebbe, comunque, utile agli operatori economici del settore una conferma espressa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Agevolati raccolta, trasporto e smaltimento

In merito alle prestazioni relative ai rifiuti che si intendono agevolate per effetto del menzionato n. 127-*sexiesdecies*), la circ. Agenzia delle Entrate n. [43/2008](#) ha espressamente indicato:

- l'attività di raccolta, trasporto, recupero, smaltimento e relative operazioni di controllo fino al deposito del materiale sulla piattaforma (intesa come l'area attrezzata e custodita dove si conferiscono i rifiuti raccolti);
- le lavorazioni fatte eseguire sul materiale raccolto (es. cernita, selezione, compattamento) e depositato sulla piattaforma, a prescindere dal soggetto che ne è proprietario.

Dovrebbe, inoltre, essere confermata l'applicazione dell'aliquota del **10%** per le operazioni connesse all'utilizzo dei rifiuti destinate al recupero energetico, intendendosi per tali le operazioni che utilizzano rifiuti per generare materie prime secondarie, combustibili o prodotti, attraverso specifici trattamenti.

Le operazioni di "recupero", che erano menzionate nella lettera d) dell'art. 183 del DLgs. 152/2006, continuano ad essere disciplinate dalla medesima disposizione nella successiva lettera n).

Riallineamento con vincolo della sospensione anche sulle riserve FTA

Il vincolo della sospensione risponde a una tutela esclusivamente erariale

/ Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

La facoltà di riallineare i valori fiscali e quelli contabili, prevista dall'[art. 110](#), comma 8 del DL 104/2020, è condizionata all'apposizione di un **vincolo di sospensione d'imposta** su riserve o capitale sociale per un ammontare corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva del 3%. Sussiste, quindi, un onere posto a carico delle imprese di costituire una riserva in sospensione pari ai valori riallineati "nettizzati" dell'imposta sostitutiva.

Un tema legato a tale previsione è se il vincolo può essere allocato su una **qualunque riserva**, a prescindere dalla sua natura e dalla sua disponibilità ai fini civili. In particolare, ci chiediamo se tale vincolo può riguardare una riserva che si è formata in sede di *first time adoption*.

Il riallineamento ha natura **extra-contabile**; assume, cioè, rilevanza esclusivamente fiscale e non modifica il valore civile dei beni e il patrimonio netto. In altre parole, non sono coinvolte le rappresentazioni di bilancio. Tuttavia, va apposto un vincolo a taluna delle riserve già esistenti.

Il dubbio è: quali sono le riserve su cui è possibile "allocare" la sospensione d'imposta?

In linea generale, si tratta di tutte le riserve del patrimonio netto, di utili o di capitale; più nello specifico occorre, però, chiedersi se il vincolo della sospensione d'imposta può essere allocato anche su **riserve non disponibili**: ad esempio, alla riserva da *first time adoption* (FTA). Si tratta di una riserva che non può essere distribuita, non può coprire perdite e non può essere portata ad aumento gratuito del capitale sociale; è, quindi, una riserva indisponibile che, tuttavia, di anno in anno, si rende libera e distribuibile in corrispondenza della quota ammortizzata (o svalutata) del maggior valore iscritto in sede di FTA o anche a seguito del realizzo dei beni.

Il dubbio deriva dalla lettera della norma che fa riferimento, per l'allocazione del vincolo, alle "riserve utilizzabili". Più precisamente, l'[art. 10](#), comma 4 del DM n. 162/2001 (decreto di attuazione della L. n. [342/2000](#), richiamata dal comma 8 dell'[art. 110](#) del DL 104/2020) prevede: "In caso di incapienza di riserve utilizzabili può essere resa disponibile una corrispondente quota del capitale sociale". Nella circ. n. [57/2001](#) dell'Agenzia delle Entrate si legge che le riserve da impiegare al fine della sospensione devono essere **"già presenti ed utilizzabili"** nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato l'affrancamento dei maggiori valori".

Sulla base del descritto assetto normativo e interpretativo, si ritiene che il riferimento alle "riserve utilizzabi-

li" valga a richiamare **tutte** quelle **riserve** che non hanno già un vincolo di sospensione d'imposta, indipendentemente dalla circostanza che siano disponibili o indisponibili dal punto di vista civilistico. In altre parole, l'utilizzo di cui si tratta dovrebbe riguardare essenzialmente la possibilità di apporre il vincolo (cioè che la riserva non sia già vincolata).

Si ritiene che tale conclusione possa derivare da una serie di ragioni. In primo luogo, non è precluso compiere atti di disposizione delle riserve non in contrasto con il fine per il quale se ne afferma l'indisponibilità. Inoltre, può farsi riferimento alla *ratio* della norma che è quella di mantenere nell'economia dell'impresa una "somma" pari alle divergenze riallineate, pena la tassazione in capo alla società. Il vincolo della sospensione risponde, quindi, a una **tutela** esclusivamente **erariale**. In tal senso per l'Amministrazione finanziaria è indifferente che la sospensione sia apposta su riserve disponibili o indisponibili; il Fisco vuole solo la rassicurazione che esista una porzione di patrimonio netto (da considerare riserva di utili ai fini fiscali) che garantisca il "futuribile" pagamento delle imposte. E, in tal senso, anche una riserva (temporaneamente) indisponibile, come la riserva FTA, prima o poi assicura tale pagamento. A conferma di tale impostazione si osserva, altresì, che la norma consente l'allocazione del **vincolo anche sul capitale**, senza altro specificare, e, quindi, anche sulla parte indisponibile del medesimo; non vi è pertanto motivo per ritenere consentita l'apposizione del vincolo su una quota ideale (anche non disponibile) del capitale della società e non anche su una riserva indisponibile. Una soluzione diversa risulterebbe del tutto irrazionale.

Peraltro, tale interpretazione è avvalorata da un passaggio della circ. n. [18/2006](#) dell'Agenzia delle Entrate, § 1.12, laddove – proprio in riferimento alla possibilità di riallineare le divergenze di valori risultanti dalla **FTA** – è affermato: "È appena il caso di precisare che l'impresa che adotta gli IAS e che intende fruire in sede di FTA della disciplina del riallineamento deve, comunque, rispettare i vincoli posti dalla stessa disciplina anche con riferimento all'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta sul saldo attivo. Tale vincolo grava su una **speciale riserva**, designata con riferimento alla presente legge, in misura pari ai maggiori valori iscritti al netto dell'imposta sostitutiva. Al riguardo, i soggetti IAS, che iscrivono in bilancio una riserva da FTA, possono ottemperare a tale obbligo evidenziando in nota integrativa la quota di riserva di FTA vincolata ai sensi della legge in commento".

Obbligazioni da mutuo tra le passività deducibili nel fallimento

Rileva il collegamento tra il bene sopravvenuto e le passività incontrate per l'acquisto del bene

/ Antonio NICOTRA

In pendenza di fallimento, le obbligazioni nascenti dal **mutuo** contratto per l'acquisto dell'immobile, successivamente appreso dalla procedura fallimentare, sono annoverate tra le passività "**incontrate** in funzione dell'acquisto del bene", ai sensi dell'[art. 42](#) comma 2 del RD 267/42, se la somma mutuata è stata impiegata per realizzare tale scopo. Tale conclusione è stata affermata nella pronuncia del Tribunale di Marsala [21 ottobre 2020](#).

Nel caso in esame un istituto bancario chiedeva l'ammissione in prededuzione al passivo fallimentare del credito relativo al saldo del mutuo, contratto dal fallito successivamente alla dichiarazione di fallimento per l'acquisto di un immobile, che, in seguito, era stato appreso e venduto dalla procedura fallimentare. Sosteneva il ricorrente che dall'attivo realizzato andavano dedotte le **passività** inerenti e, quindi, anche il mutuo acceso per l'acquisto del bene. I giudici di merito condividono tale soluzione.

L'art. 42 comma 2 del RD 267/42 annovera tra i beni compresi nel fallimento anche quelli che pervengono al fallito **durante** il fallimento, dedotte le passività incontrate per l'**acquisto** e la **conservazione** degli stessi. La norma, conformemente al principio di cui all'[art. 2740](#) c.c., è finalizzata a consentire il soddisfacimento dei creditori concorsuali anche aggredendo i beni entrati nel patrimonio del fallito dopo la dichiarazione di fallimento, previa deduzione delle "passività incontrate per l'acquisto".

Lo spossamento del fallito si verifica automaticamente anche per i beni sopravvenuti, non essendo necessario alcun atto di acquisizione degli organi fallimentari. In linea con quanto sostenuto in dottrina, infatti, i beni sopravvenuti entrano nella **massa attiva** automaticamente, sotto la condizione risolutiva che il passivo a essi inerente non superi l'attivo e la loro acquisizione (definitiva) sia conveniente per i creditori concorsuali. Tali passività, quindi, costituiscono un debito della massa (che non concorre con i debiti preesistenti) e sono liquidate nell'ambito del procedimento come atto di amministrazione attiva **necessario** e imprescindibile al fine di premettere ai creditori di soddisfarsi (anche) sui beni sopravvenuti al netto delle passività inerenti (Cass. n. [1417/89](#)).

Circa l'individuazione del **titolo** di acquisto dei beni sopravvenuti, secondo l'orientamento prevalente, la norma si applica non solo agli acquisti che traggono fondamento da una causa esterna cui il fallito non abbia partecipato direttamente, ma anche a quelli pervenuti al fallito in seguito all'esercizio della sua attività **nego-**

ziale nei confronti dei terzi, considerato che il fallito non perde la propria capacità giuridica, ma è solo privato del potere di amministrare e disporre dei suoi beni nei confronti dei creditori.

I giudici rammentano come il problema che l'art. 42 comma 2 suscita riguarda l'individuazione delle **passività deducibili**, allorché gli organi del fallimento decidano di acquisire i beni pervenuti al fallito in costanza della procedura. Al riguardo, in dottrina si fa generalmente riferimento a un rapporto di **inerenza** tra bene e passività (anche se l'inerenza è variamente considerata).

Più di recente, la dottrina ha accolto un'interpretazione non restrittiva, individuabile nell'esigenza di tutelare i creditori successivi (che si trovino in rapporto di inerenza con il bene) in compenso dell'**avocazione** al fallimento del bene. La giurisprudenza di legittimità, d'altra parte, già in passato ha affermato il principio secondo cui, devoluta l'eredità a un fallito, il debito per collazione, su quest'ultimo gravante, è un debito della massa (Cass. n. [381/46](#)).

Nel caso in esame, secondo i giudici, le obbligazioni nascenti dal mutuo contratto per l'immobile sopravvenuto possono essere annoverate tra le passività incontrate **in funzione** dell'acquisto del bene (art. 42 comma 2 del RD 267/42), considerato che la somma mutuata è stata effettivamente impiegata per realizzare tale scopo.

Non appare condivisibile la soluzione opposta, secondo cui il debito non potrebbe considerarsi tra le passività inerenti all'**acquisto** del bene, scaturendo non dalla compravendita, ma dal mutuo.

Tale interpretazione non trova riscontro nell'[art. 42](#) L. fall., ove la locuzione "incontrare" induce a ritenere che fra le passività deducibili siano annoverabili i debiti a **qualunque** titolo contratti dal fallito in funzione dell'acquisto del bene: ciò che rileva è, quindi, solo l'esistenza di un **collegamento** tra il bene sopravvenuto e le passività incontrate per il suo acquisto.

Una diversa conclusione non sarebbe coerente con la *ratio* della norma, la quale tende a tutelare anche i terzi che, dopo la dichiarazione di fallimento, hanno istituito con il fallito rapporti giuridici da cui provengono i beni futuri.

Non applicando l'art. 42 comma 2 del RD 267/42, inoltre, si realizzerebbe un **indebito** profitto dei creditori concorsuali, che potrebbero soddisfarsi sui beni sopravvenuti depurati dei debiti e, sostenendo l'inopponibilità dei debiti inerenti a quei beni, vedrebbero esclusi i terzi dal concorso.

Il Fisco non viola la privacy se pubblica l'indirizzo dei contribuenti

Secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso ungherese sono rispettati il requisito di legalità e il principio di proporzionalità

/ Alberto CALZOLARI e Daniel SPAGGIARI

Con una recente sentenza la Corte europea dei diritti dell'uomo è stata chiamata a valutare la legittimità di un peculiare strumento di persuasione fiscale, ossia la diffusione dei **dati dei contribuenti inadempienti** (Corte EDU [12 gennaio 2021](#), causa *L.B. v. Ungheria*).

Esiste infatti una **norma ungherese** che prevede la pubblicazione sul sito web dell'Autorità tributaria dei dati fiscali dei soggetti che sono stati accertati per somme superiori a dieci milioni di fiorini ungheresi (circa 30.000 euro) ovvero che sono in ritardo di almeno sei mesi nel versamento di un importo superiore alla medesima soglia.

La peculiarità dello strumento non è nuova all'**ordinamento italiano**, ove si ritrova la previsione di cui agli [artt. 69](#) del DPR 600/73 e *66-bis* del DPR [633/72](#), ma tali norme si limitano a disciplinare la pubblicazione dei contribuenti attraverso un elenco conservato nel Comune di residenza e presso l'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate, accessibile al pubblico secondo le regole della L. [241/90](#).

La specificità ungherese consiste nel fatto che oltre al nominativo e al codice fiscale, è prevista l'indicazione anche dell'**indirizzo di residenza**, dati tutti resi liberamente accessibili via internet.

La Corte EDU ha rammentato che i dati fiscali sono a tutti gli effetti **dati personali**, come tali da assoggettare alle garanzie assicurate a livello nazionale ed europeo dalla disciplina sulla [privacy](#) e, secondo il diritto CEDU, alla tutela *ex art. 8*, che protegge la vita privata e familiare in ogni sua dimensione (sulla protezione dei dati fiscali *cfr.* Corte EDU 27 giugno 2017, causa *Satakunnan et Satamedia v. Finlandia*). Ebbene la Corte, dopo avere passato in rassegna i tradizionali fondamenti interpretativi di legittimità dell'interferenza con la vita privata (base legale, scopo legittimo e necessità dell'ingerenza in una società democratica), ha rigettato il ricorso, ritenendo la disciplina ungherese compatibile con l'*art. 8*.

La Corte EDU ha infatti valutato che si è certamente verificata la **compressione** del diritto in oggetto, ma tale interferenza non ha rappresentato "un onere sostanzialmente maggiore" per il ricorrente, rispetto a quanto "necessario per promuovere il legittimo interesse dello Stato" (§ 70 della sentenza). Questo, nonostante gli effetti espansivi – non sempre controllabili – che la pubblicazione "world wide web" comporta.

Come prevedibile, la causa ha infiammato i cuori dei giuristi chiamati a deciderla (la sentenza è stata adottata a maggioranza, 5 giudici contro 2), tant'è che si re-

gistra una puntuta **dissenting opinion**, meritevole della massima attenzione. I due giudici dissenzienti, richiamando a un maggiore "realismo" nella valutazione degli effetti, dubitano che la "gogna" virtuale sia un meccanismo idoneo ed appropriato (e come tale "necessario", ai sensi della CEDU) rispetto all'obiettivo del concorso collettivo alla spesa pubblica. Gli stessi evidenziano i ben più certi effetti lesivi – in termini di dignità e di sicurezza del domicilio – che derivano da tale meccanismo, e quindi formalizzano il loro parere, secondo cui il ricorso di L.B. avrebbe dovuto essere accolto e l'Ungheria condannata per violazione dell'*art. 8* della CEDU.

Anche la Corte di **Cassazione** nel recente passato (ordinanza 11 giugno 2018 n. [15075](#)) ha riconosciuto la necessità di "scongiurare una consultazione indiscriminata" dei dati fiscali, avendo peraltro buon gioco nel confermare l'illegittimità della pubblicazione, sul sito web dell'Agenzia delle Entrate, delle dichiarazioni dei redditi di tutti i contribuenti, per l'anno d'imposta 2005, a fronte di una normativa (più sopra citata) prudente relativamente ai contenuti e alle modalità di diffusione.

L'insegnamento è chiaro: la pubblicazione di dati idonei a gettare discredito, per fatti puniti dall'ordinamento, è una **pena ulteriore**. È una sanzione che anche l'ordinamento penale italiano limita e cerca di ricondurre a "civiltà": per esempio è prevista la pubblicità della sentenza penale di condanna, ma con la riservatezza delle iscrizioni al casellario giudiziale (accessibili solo al diretto interessato e ai soggetti autorizzati), e la possibilità di "non menzione" della pena per i casi più lievi (*ex art. 175 c.p.*).

Certamente viviamo in un'epoca in cui la **riservatezza** appare valutata in maniera recessiva rispetto al dovere della *compliance* fiscale (è sufficiente considerare la messe di informazioni nelle banche dati a disposizione del Fisco, e la "battaglia" che sta ancora impegnando il Garante della Privacy sul fronte della gestione dei flussi informativi della fatturazione elettronica), ma sulla tutela dei diritti fondamentali non si può scendere a compromessi. La stessa *dissenting opinion* della causa L.B. rappresenta un invito per il ricorrente a chiedere il riesame della sentenza alla Grande Camera (*ex art. 43 CEDU*) e, a prescindere dall'esito di tale istanza, l'esortazione generalizzata a fondare la proposizione di nuovi ricorsi su una motivazione che valorizzi le critiche espresse dai giudici dissenzienti.

Dolo da distinguere nella bancarotta documentale

A seconda delle ipotesi, può richiedersi il dolo generico o quello specifico

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nelle sentenze nn. [2483](#) e [2510](#), entrambe depositate lo scorso 21 gennaio, si sofferma, con importanti precisazioni, sulla fattispecie di **bancarotta fraudolenta documentale** ex [art. 216](#) comma 1 n. 2 del RD 267/1942.

Ai sensi di tale disposizione, è punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore che ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

L'**elemento oggettivo** del delitto in questione, osserva innanzitutto la Cassazione n. [2483/2021](#), per consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, è integrato dalla fisica sottrazione delle scritture contabili agli organi del fallimento, causata non solo dalla sottrazione delle stesse, ma anche dalla loro distruzione od omessa tenuta; condotte tutte **equivalenti** ai fini della sussistenza della fattispecie in parola (*cfr.* Cass. nn. [26379/2019](#) e [42754/2017](#)).

Con riferimento all'elemento **soggettivo**, poi, la giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che la **fisica sottrazione** delle scritture contabili agli organi del fallimento integri gli estremi del reato di bancarotta fraudolenta qualora si accerti che **scopo** della condotta sia quello di recare pregiudizio all'interesse dei creditori a una ricomposizione completa ed esaustiva delle scritture sociali attinenti a tutte le iniziative economiche del fallito (*cfr.* Cass. nn. 40015/1014 e [20999/2013](#)).

Più recentemente, peraltro, si è ulteriormente precisato che, in tema di bancarotta fraudolenta documentale, l'**occultamento** delle scritture contabili, per la cui sussistenza è necessario il dolo specifico di recare pregiudizio ai creditori, consistendo nella fisica sottrazione delle stesse alla disponibilità degli organi fallimentari, anche sotto forma della loro omessa tenuta, costituisce una fattispecie autonoma e alternativa – in seno all'[art. 216](#) comma 1 n. 2 del RD 267/1942 – rispetto alla **fraudolenta tenuta** di tali scritture. In quanto quest'ultima integra un'ipotesi di reato a **dolo generico**, che presuppone un accertamento condotto su libri contabili effettivamente rinvenuti ed esaminati dai predetti organi, nel cui contesto rileva la volontaria tenuta secondo tali modalità nella consapevolezza che tale operatività è in grado di arrecare pregiudizio alle ragioni del ceto creditorio (Cass. nn. [33114/2020](#) e [26379/2019](#)). Si parla, dunque, nel primo caso, di bancarotta fraudolenta documentale specifica, sorretta dal dolo specifico, e, nel secondo, di bancarotta fraudolenta documen-

tale generica, sorretta dal dolo generico.

Gli elementi dai quali desumere la sussistenza del dolo specifico nel delitto di bancarotta fraudolenta documentale specifica e del dolo generico nel delitto di bancarotta fraudolenta documentale generica non possono coincidere con la scomparsa dei libri contabili o con la tenuta degli stessi in guisa tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari, perché rappresentano semplicemente gli **eventi fenomenici** dal cui verificarsi dipende l'integrazione dell'elemento oggettivo del reato. Dovendo, piuttosto, consistere in **circostanze di fatto ulteriori**, in grado di illuminare la *ratio* dei menzionati eventi alla luce della finalità di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto ovvero di recare pregiudizio ai creditori, nel caso della bancarotta fraudolenta documentale specifica, o della consapevolezza che l'irregolare tenuta della documentazione contabile è in grado di arrecare pregiudizio alle ragioni del ceto creditorio, nel caso della bancarotta fraudolenta documentale generica. Tra le suddette circostanze è centrale la **condotta del fallito** nel suo concreto rapporto con le vicende della vita economica dell'impresa.

In particolare, precisa la Cassazione n. [2510/2021](#), il **dolo generico** deve essere desunto, con metodo logico-inferenziale, dalle modalità della condotta contestata, e non dal solo fatto che lo stato delle scritture sia tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari, fatto che costituisce l'elemento materiale del reato ed è comune alla diversa, e meno grave, fattispecie di bancarotta semplice, incriminata dall'[art. 217](#) comma 2 del RD 267/1942; né può essere dedotto da circostanze **successive al fallimento**, che costituiscono un *posterius* rispetto al fatto-reato. Peraltro, ove la condotta sia contenuta in limiti temporali ristretti è ancor più necessario chiarire da cosa si desuma che l'imputato abbia avuto coscienza e volontà di realizzare detta oggettiva impossibilità e non, invece, di trascurare semplicemente la regolare tenuta delle scritture, atteso che, in quest'ultimo caso, si integra l'atteggiamento psicologico della bancarotta semplice (*cfr.* Cass. n. [26613/2019](#)).

Dalla natura alternativa delle ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale, infine, deriva che, una volta accertata la responsabilità in ordine alla tenuta della contabilità in modo da rendere impossibile la ricostruzione del movimento degli affari e del patrimonio della fallita – che richiede il solo dolo generico – diviene **superfluo accertare** il dolo specifico richiesto per la condotta di sottrazione o distruzione dei libri e delle altre scritture contabili, anch'essa contestata (*cfr.* Cass. n. [43977/2017](#)).