

Venerdì 8 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

## Plusvalente la trasformazione in società semplice

/ Salvatore SANNA

Nel momento in cui si pone in essere una trasformazione societaria, si procede con la modificazione dell'atto costitutivo del soggetto trasformato, modificando la natura giuridica del medesimo e senza che si verifichi la nascita di un nuovo soggetto che sostituisce il [...]

PAGINA 2

IL PUNTO  
TUTELA DEL PATRIMONIO

## Nelle successioni con figli minori si ricorre spesso all'atto di notorietà

/ Alessandro STRADI e Giulia CECCARELLI

Tra gli atti, documenti e registri c.d. "esenti da imposta di bollo in modo assoluto" (vale a dire gli atti per i quali l'esenzione vale anche in caso d'uso), l'atto di notorietà risulta utile praticamente in tutte le [...]

PAGINA 9

## FISCO

## Sanzioni ridotte per il versamento tardivo dell'acconto IVA 2020

*Il ravvedimento operoso consente di ridurre notevolmente la misura della sanzione applicabile*

/ Mirco GAZZERA

Il termine per il versamento dell'acconto IVA 2020 è scaduto lo scorso 28 dicembre, con riguardo ai soggetti passivi che non hanno potuto beneficiare della sospensione per il coronavirus prevista dall'art. 13-*quater* del DL 137/2020 (conv. L. 176/2020), nel quale è confluito l'art. 2 dell'abrogato DL 157/2020 (si veda "Sospensione dell'acconto IVA da coniugare con il saldo dei «mensili»" del 18 dicembre 2020). Resta possibile, comunque, **regolarizzare** la situazione effettuando il **versamento tardivo** dell'acconto, unitamente alla sanzione e agli interessi legali.

Nei casi di versamento omesso, tardivo o insufficiente dell'acconto IVA, la sanzione amministrativa applicabile è pari al **30%** dell'imposta non versata, ai sensi dell'art. 13 comma 1 del DLgs. 471/97. Come previsto da tale disposizione, la sanzione è ridotta:

- a **1/15** per ogni giorno di ritardo, se quest'ultimo è contenuto nei 14 giorni, ossia se il versamento avviene

entro il giorno 11 gennaio 2021;

- al **15%**, se il ritardo nel versamento è contenuto nei 90 giorni, quindi, se il versamento è effettuato tra il 12 gennaio e il 29 marzo 2021 (in quanto il 28 marzo è domenica).

Il soggetto passivo può avvalersi, inoltre, dell'istituto del **ravvedimento operoso**, salvo che siano già stati notificati gli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi dell'art. 54-*bis* del DPR 633/72 (art. 13 del DLgs. 472/97). Il ravvedimento operoso si esegue pagando il tributo, la sanzione ridotta e gli interessi legali.

In questo caso, la predetta sanzione amministrativa del 30% o del 15% è ridotta:

- all'**1,5%** (1/10 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (ossia entro il 27 gennaio 2021), salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni;
- all'**1,67%** (1/9 del [...])

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Superbonus anche sugli immobili fatiscenti privi di APE

Regime degli impatriati non accessibile mediante integrativa a favore

Piano del consumatore con falcidia dei debiti per finanziamenti

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

## Bonus investimenti nel Mezzogiorno prorogato fino al 2022

/ Pamela ALBERTI

L'art. 1 commi 171-172 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha prorogato al 31 dicembre **2022**, senza alcuna modifica alla disciplina agevolativa, il credito d'imposta di [...]

PAGINA 4

# Plusvalente la trasformazione in società semplice

Ai fini delle imposte sui redditi, infatti, si tratta di una destinazione dei beni a finalità estranee all'attività di impresa

/ Salvatore SANNA

Nel momento in cui si pone in essere una trasformazione societaria, si procede con la modificazione dell'atto costitutivo del soggetto trasformato, modificando la natura giuridica del medesimo e senza che si verifichi la nascita di un nuovo soggetto che sostituisce il precedente.

Con riferimento ai profili fiscali, l'[art. 170](#) del TUIR prevede che la trasformazione della società non costituisca realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento. In sostanza, si tratta di un'operazione che applica la **neutralità fiscale** e che presuppone la continuità dei valori fiscali relativi ai beni, senza che emergano componenti positivi o negativi del reddito di impresa.

Tuttavia, il principio di neutralità fiscale viene meno nel momento in cui una società commerciale si trasforma in una società semplice.

Sul tema, sono interessanti le considerazioni contenute nell'ordinanza della Cassazione 22 novembre 2018 n. [30228](#), che è intervenuta sul caso di una **società in accomandita semplice** che si trasforma in società semplice.

I giudici di legittimità hanno osservato che l'operazione in esame è **equiparabile** a un trasferimento a titolo oneroso ai fini delle imposte sui redditi, in quanto la trasformazione comporta l'assunzione di una forma giuridica non compatibile con l'esercizio di un'impresa commerciale e, quindi, con il conseguimento di redditi di impresa. In questo caso, infatti, il patrimonio sociale viene trasferito da un soggetto che può produrre solo redditi di impresa a un soggetto che, invece, non può essere titolare di tali redditi.

In particolare, secondo l'[art. 2249](#) c.c., **non può** esercitare **attività commerciale** e, quindi, non può nemmeno essere titolare di reddito di impresa, con la conseguenza che i beni di una società semplice non possono rientrare tra i beni relativi all'impresa.

Pertanto, ha rilevato la Cassazione, in caso di trasformazione da società commerciale in una società semplice, si verifica:

- la perdita della qualifica di imprenditore (commerciale);
- la **fuoriuscita** dei beni sociali dalla "**sfera di impresa**", risultando questi ultimi destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Per questi motivi, l'operazione risulta produttiva di redditi imponibili per il soggetto che si trasforma ai sensi degli [artt. 85](#), comma 2 e [86](#), comma 1, lett. c) del TUIR e la plusvalenza risulta costituita dalla differenza tra il **valore normale dei beni** al momento della trasformazione e il costo non ammortizzato dei medesimi.

In altri termini, in caso di trasformazione di società commerciale in società semplice viene meno la neutralità fiscale che caratterizza l'operazione di trasformazione.

Nello stesso senso, si era già espressa la C.M. 15 maggio 1997 n. [137](#) (§ 15.3), secondo cui, nell'ipotesi di trasformazione in società semplice da società commerciale (di persone o di capitali), si configura una destinazione dei beni per **finalità estranee all'impresa**, con conseguente emersione dei plusvalori latenti dei cespiti aziendali.

## Vale anche in presenza di azienda agricola

Un altro passaggio molto interessante contenuto nell'ordinanza riguarda la **continuità dell'impresa agricola** esercitata dalla sas anche dopo la trasformazione in società semplice.

Secondo i giudici, non rileva tale circostanza in quanto i beni della società in accomandita semplice, che applicano il regime del reddito di impresa, **mutano regime reddituale** a seguito dell'operazione applicando la disciplina sui redditi fondiari (in quanto non più destinati all'esercizio di un'impresa commerciale).

In merito, si segnala che il punto è stato oggetto di interpretazioni anche di portata opposta. Parte della dottrina, infatti, ritiene che tale operazione dovrebbe essere **assimilata** a quelle disciplinate dall'[art. 171](#) del TUIR e, pertanto, l'emersione dei plusvalori latenti sui cespiti aziendali **non** dovrebbe **verificarsi** se essi confluiscono a loro volta nell'azienda (agricola) della società semplice risultante dalla trasformazione.

Un'altra interpretazione si basa sul fatto che dovrebbe comunque **conservarsi il principio di neutralità fiscale** sancito dall'[art. 170](#) del TUIR qualora la società di partenza avesse esercitato l'opzione per la tassazione su base catastale (ossia, le srl agricole che hanno scelto l'imposizione del reddito su base catastale ex [art. 32](#) del TUIR).

# Sanzioni ridotte per il versamento tardivo dell'acconto IVA 2020

Il ravvedimento operoso consente di ridurre notevolmente la misura della sanzione applicabile

/ **Mirco GAZZERA**

Il termine per il versamento dell'[acconto IVA](#) 2020 è scaduto lo scorso 28 dicembre, con riguardo ai soggetti passivi che non hanno potuto beneficiare della sospensione per il [coronavirus](#) prevista dall'[art. 13-quater](#) del DL 137/2020 (conv. L. [176/2020](#)), nel quale è confluito l'art. 2 dell'abrogato DL [157/2020](#) (si veda "[Sospensione dell'acconto IVA da coniugare con il saldo dei «mensili»](#)" del 18 dicembre 2020). Resta possibile, comunque, **regolarizzare** la situazione effettuando il **versamento tardivo** dell'acconto, unitamente alla sanzione e agli interessi legali.

Nei casi di versamento omesso, tardivo o insufficiente dell'acconto IVA, la sanzione amministrativa applicabile è pari al **30%** dell'imposta non versata, ai sensi dell'[art. 13](#) comma 1 del DLgs. 471/97. Come previsto da tale disposizione, la sanzione è ridotta:

- a **1/15** per ogni giorno di ritardo, se quest'ultimo è contenuto nei 14 giorni, ossia se il versamento avviene entro il giorno 11 gennaio 2021;
- al **15%**, se il ritardo nel versamento è contenuto nei 90 giorni, quindi, se il versamento è effettuato tra il 12 gennaio e il 29 marzo 2021 (in quanto il 28 marzo è domenica).

Il soggetto passivo può avvalersi, inoltre, dell'istituto del **ravvedimento operoso**, salvo che siano già stati notificati gli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi dell'[art. 54-bis](#) del DPR 633/72 ([art. 13](#) del DLgs. 472/97). Il ravvedimento operoso si esegue pagando il tributo, la sanzione ridotta e gli interessi legali.

In questo caso, la predetta sanzione amministrativa del 30% o del 15% è ridotta:

- all'**1,5%** (1/10 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro 30 giorni dalla scadenza (ossia entro il 27 gennaio 2021), salve le maggiori riduzioni previste per ritardi non superiori a 14 giorni;
- all'**1,67%** (1/9 del 15%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento è effettuato tra 31 giorni e 90 giorni dalla scadenza, dunque, nel periodo compreso tra il 28

gennaio e il 29 marzo 2021 (come anticipato, infatti, il 28 marzo è domenica);

- al **3,75%** (1/8 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento è operato entro il termine di presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta 2020 (anno in cui è commessa la violazione), ossia entro il 30 aprile 2021;

- al **4,29%** (1/7 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento avviene entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo (2021) a quello in cui è commessa la violazione, quindi, entro il 2 maggio 2022 (in quanto il 30 aprile 2022 è sabato);

- al **5%** (1/6 del 30%) dell'imposta non versata, se il ravvedimento è effettuato oltre il citato termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione.

La misura del saggio degli interessi legali è pari:

- allo **0,05%** in ragione d'anno, sino al 31 dicembre 2020 (DM [12 dicembre 2019](#));

- allo **0,01%** in ragione d'anno, a decorrere dal 1° gennaio 2021 (DM [11 dicembre 2020](#)).

Occorre considerare, infatti, che il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi sulla base di un criterio di *pro rata temporis* (si veda "[Scende allo 0,01% il tasso di interesse legale dal 1° gennaio 2021](#)" del 16 dicembre 2020).

Nella compilazione del modello **F24**, per la sanzione e gli interessi legali è necessario indicare, rispettivamente, i codici tributo "8904" e "1991".

## Nessuna sanzione se risulta un credito

Si ricorda, infine, che il tardivo versamento dell'acconto IVA non può essere sanzionato se, sulla base della dichiarazione annuale, risultasse che il soggetto passivo sarebbe stato **a credito** rispetto all'acconto versato tardivamente (cfr. Cass. n. [4145/2014](#)).

# Bonus investimenti nel Mezzogiorno prorogato fino al 2022

Non è stata prevista alcuna modifica alla disciplina agevolativa

/ Pamela ALBERTI

L'art. 1 commi 171-172 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha prorogato al 31 dicembre **2022**, senza alcuna modifica alla disciplina agevolativa, il credito d'imposta di cui all'[art. 1](#) commi 98 ss. della L. 208/2015, riconosciuto alle imprese che acquistano beni strumentali nuovi indicati nel comma 99 facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

La circ. Agenzia delle Entrate n. [34/2016](#) (§ 1) ha chiarito che destinatari di tale beneficio sono tutti i soggetti **titolari di reddito d'impresa** ex [art. 55](#) del TUIR, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, che effettuano nuovi investimenti destinati a strutture produttive situate nelle aree ammissibili.

Con la risposta a interpello della DRE Puglia n. [917-753/2020](#) è stato chiarito che l'agevolazione in esame non spetta quindi alle **imprese agricole** che determinano il reddito agrario ai sensi dell'[art. 32](#) del TUIR.

Sono inoltre espressamente **escluse** dall'agevolazione le imprese che operano nei seguenti settori: industria siderurgica e carbonifera; costruzione navale; fibre sintetiche; trasporti e relative infrastrutture; produzione e distribuzione di energia e infrastrutture energetiche; creditizio, finanziario e assicurativo.

Non possono comunque beneficiare del credito d'imposta in esame le imprese in difficoltà finanziaria secondo la definizione comunitaria.

Sotto il profilo oggettivo, sono agevolabili gli investimenti facenti parte di un "progetto di investimento iniziale" e relativi all'acquisto di beni materiali strumentali nuovi (**macchinari, impianti e attrezzature** varie) destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio agevolato.

Per individuare i beni agevolabili occorre fare riferimento alla classificazione nelle voci B.II.2 e B.II.3 dell'attivo di Stato patrimoniale, secondo l'OIC [16](#) (*cfr.* risposta interpello n. [322/2020](#); si veda anche "[Per il bonus investimenti Mezzogiorno rileva la classificazione secondo l'OIC 16](#)" del 9 settembre 2020).

Quanto alla misura dell'agevolazione, il credito d'impo-

sta è attribuito nella **misura** massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale. Pertanto (circ. Agenzia delle Entrate n. [12/2017](#), § 2.2):

- per le Regioni Calabria, Puglia, Campania, Sicilia, Basilicata e Sardegna, l'intensità massima dell'aiuto è pari al 45% per le piccole imprese, al 35% per le medie imprese, al 25% per le grandi imprese;

- per le Regioni Abruzzo e Molise, l'intensità massima dell'aiuto a finalità regionale è pari al 30% per le piccole imprese, al 20% per le medie imprese, al 10% per le grandi imprese.

La quota di costo complessivo dei beni agevolabili deve essere al massimo pari, per ciascun progetto di investimento, a tre milioni di euro per le piccole imprese, 10 milioni di euro per le medie imprese e 15 milioni di euro per le grandi imprese.

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare apposita **comunicazione** all'Agenzia delle Entrate sulla base di un apposito modello.

La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate direttamente da parte dei soggetti abilitati o tramite i soggetti incaricati, esclusivamente in via telematica, mediante l'apposito software disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Qualora non sussistano motivi ostativi, l'Agenzia delle Entrate comunica l'autorizzazione all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta.

Nello specifico, il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello **F24** (codice tributo "6869"), attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline), a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito d'imposta.

Si ricorda anche che il credito in esame è **cumulabile** con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento (*cfr.* risposta interpello n. [360/2020](#); si veda anche "[Bonus investimenti in beni strumentali e bonus Mezzogiorno cumulabili](#)" del 17 settembre 2020).

# Superbonus anche sugli immobili fatiscenti privi di APE

Secondo l'Agenzia gli immobili collabenti beneficiano della detrazione del 110% solo se al termine dei lavori sono destinati ad abitazione

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Il nuovo comma 1-*quater* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, introdotto dall'[art. 1](#) comma 66 lett. c) della L. n. 178/2020 (legge di bilancio per il 2021) si preoccupa di stabilire che "sono compresi fra gli edifici che accedono alle detrazioni di cui al presente articolo anche gli **edifici privi di attestazione di prestazione energetica** perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi, che devono comprendere anche quelli di cui alla lettera a) del comma 1, anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, raggiungano una classe energetica in fascia A".

Così come per tutte le detrazioni "edilizie", anche per il **superbonus al 110%**, di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020, è necessario che l'immobile oggetto degli interventi sia un "edificio esistente" e che pertanto gli interventi non si inquadrino in un contesto edilizio di "nuova costruzione", ai sensi della lett. e) dell'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001 (tra i quali, si ricorda, si annoverano anche gli interventi di ampliamento di edifici esistenti).

L'eventuale **inagibilità** di un edificio, da cui deriva la classificazione catastale di unità collabente (F/2), **non esclude** che lo stesso "possa essere considerato come edificio esistente, trattandosi di manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito".

Tale chiarimento è stato reso dalla ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2009 n. [215](#) con riguardo all'ecobonus, di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013, ma è stato espressamente esteso anche al c.d. sismabonus e al superbonus dalla risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 7 gennaio 2021 n. [17](#) e pare applicabile con riguardo alla generalità delle detrazioni "edilizie".

Con specifico riguardo alla disciplina del superbonus, l'applicabilità di questa linea interpretativa aveva già peraltro trovato espressa conferma nella circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020 n. [30](#) (§ 3.1.4), laddove si legge che "è possibile fruire del Superbonus anche relativamente alle spese sostenute per gli interventi realizzati su edifici classificati nella categoria catastale **F/2 («unità collabenti»)** a condizione, tuttavia, che al termine dei lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8 A/9 e relative pertinenze)".

La condizione che "al **termine dei lavori** l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al be-

neficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8 A/9 e relative pertinenze)" è legata alla tesi della "condizione di residenzialità degli immobili" che l'Agenzia delle Entrate, in materia di superbonus al 110%, ha fatto propria sin dalla prima circolare emanata in materia (tesi confermata peraltro nella risposta a interpello n. 17/2021).

D'altro canto, proprio a seguito dell'introduzione del comma 1-*quater* nell'[art. 119](#) del DL 34/2020, l'inclusione degli edifici "**fatiscenti**" nel novero di quelli esistenti, che possono essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus al 110%, trova espresse conferme anche a livello normativo.

Giova sottolineare però che la *ratio* dell'introduzione di questa disposizione non sembra dover essere ricercata nel fatto che, altrimenti, gli edifici "fatiscenti" non sarebbero rientrati nell'ambito di applicazione della disciplina del superbonus (perché, come accennato, è da ritenersi invece che, nella misura in cui si considerano comunque esistenti, rientrino *de plano* nell'ambito di applicazione della generalità delle detrazioni edilizie), bensì sembra dover essere ricercata nel fatto che la disciplina della detrazione al 110% richiede la produzione dell'**Attestato di prestazione energetica** sia ante che post interventi ([art. 7](#) comma 3 del DM 6 agosto 2020 "Requisiti").

Poiché gli immobili inagibili sono **esclusi dall'obbligo** di dotazione dell'APE, il nuovo comma 1-*quater* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 by-passa tale necessità con riguardo agli edifici inagibili "sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi" purché al termine degli interventi "raggiungano una classe energetica in fascia A".

La formulazione del comma 1-*quater*, nel rendere più fluida la disciplina del superbonus per queste tipologie di immobili sul versante degli interventi di efficienza energetica, sembra però renderla al contempo **meno elastica** sul versante degli interventi di **miglioramento sismico**.

Se, infatti, in assenza del comma 1-*quater*, sugli edifici ivi indicati sarebbe stato possibile fruire del superbonus effettuando anche interventi agevolati di "solo" miglioramento sismico, di cui al comma 4 dell'[art. 119](#), dopo l'introduzione del comma 1-*quater* pare evidente che gli interventi "devono comprendere anche quelli di cui alla lettera a) del comma 1".



# Regime degli impatriati non accessibile mediante integrativa a favore

Ammesse invece la correttiva nei termini e, entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria, la dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

Superato il termine ordinario per la trasmissione del modello REDDITI Persone Fisiche non è possibile usufruire del regime fiscale per lavoratori **impatriati** di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015, mediante la presentazione di una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore".

Tuttavia, in caso di presentazione del modello 730, è ancora possibile optare per il regime di favore se entro il termine di trasmissione della dichiarazione sia presentato il modello REDDITI PF (c.d. "**correttiva nei termini**"), posto che in tal caso il modello REDDITI andrebbe a sostituirsi integralmente al 730 già presentato, privo di opzione.

Semaforo verde, poi, anche se – entro il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria – viene presentata per la prima volta la dichiarazione (c.d. "**dichiarazione tardiva**") recante l'opzione per l'accesso al regime di favore o se, sempre entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria, viene presentata una dichiarazione **integrativa/sostitutiva** di quella originariamente presentata nei termini ma priva dell'opzione per l'accesso al regime. Oltre detto termine di 90 giorni, invece, l'accesso al regime tramite integrativa a favore resta precluso per l'annualità in questione.

Sono questi, in estrema sintesi, alcuni dei chiarimenti contenuti nella circolare n. [33](#) pubblicata lo scorso 28 dicembre dall'Agenzia delle Entrate, relativi alle modalità di fruizione del beneficio fiscale in tema di lavoratori impatriati.

Alla base della tesi dell'Amministrazione finanziaria (peraltro non nuova, si veda "[Dubbia la fruizione del regime degli impatriati con integrativa](#)" del 26 febbraio 2020) ci sarebbe il più generale e (spesso discusso) tema della emendabilità e rettificabilità della dichiarazione fiscale, che, stando alla giurisprudenza maggioritaria (da ultimo si veda Cass. n. 20616/2020), sarebbe sempre possibile nel caso in cui gli errori a cui si intende rimediare siano espressione di una "dichiarazione di scienza", ma sarebbe invece **preclusa** nei casi in cui la legge condiziona l'operatività di particolari disposizioni fiscali di favore, all'esercizio di precise "scelte" oppure "**opzioni**" dei contribuenti.

In questo ultimo senso, tra le ipotesi di "opzioni" previste dall'ordinamento, possiamo ricordare, a titolo esemplificativo, la scelta tra imposizione individuale e di gruppo (c.d. **consolidato** fiscale), la scelta tra applicazione del regime ordinario IRPEF e della **cedolare** secca sugli affitti o, ancora, la scelta tra tassazione ordinaria o sostitutiva in caso di emersione di plusvalen-

ze per effetto di operazioni straordinarie, oppure l'opzione per il regime di trasparenza fiscale e l'opzione per aderire al regime del c.d. **Patent box**.

Secondo l'Amministrazione anche l'opzione per il regime fiscale degli impatriati costituirebbe espressione di una **dichiarazione di volontà** che, come tale, se non esercitata nei termini, non potrebbe essere espressa successivamente mediante una dichiarazione integrativa a favore, presentata oltre il termine ordinario di scadenza.

La tesi in discorso sembra in realtà contrastare con il provvedimento n. [85330](#) del 20 aprile 2018 adottato dalla stessa Agenzia delle Entrate e recante le modalità di restituzione delle maggiori imposte versate per il periodo d'imposta 2016 da parte dei lavoratori "**contro-esodati**" che avevano esercitato l'opzione di cui all'[art. 16](#), comma 4 del DLgs. 147/2015 (attuativo dell'[art. 8-bis](#) del DL 148/2017). Con tale provvedimento, infatti, l'Amministrazione finanziaria aveva espressamente previsto che tali soggetti avrebbero potuto presentare proprio una dichiarazione **integrativa** ai sensi dell'[art. 2](#) del DPR 322/1998 (o, in alternativa, avrebbero potuto procedere con la presentazione di un'istanza di rimborso).

Al di là del contrasto suddetto, la preclusione in commento opererebbe in ogni caso, secondo l'Agenzia, per il solo anno d'imposta in cui non si è esercitata l'opzione in dichiarazione. La stessa circolare, infatti, conferma la possibilità di usufruire del regime di favore per gli **anni residui successivi**.

## Possibile fruire del regime per gli anni residui successivi

L'Agenzia, più in dettaglio, e in linea con quanto già precisato in altri interventi (*cf.* risposta a interpello n. [59/2020](#)), sostiene che "nelle ipotesi in cui i termini di presentazione risultino scaduti, resta comunque **sempre ferma la possibilità** per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile, applicando il regime in base alle disposizioni in vigore nel periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia".

Sulla questione relativa alla "sorte" di opzioni per il regime degli impatriati espresse in dichiarazioni integrative non vi sono ancora – almeno a quanto consta – precedenti da parte della giurisprudenza, ma sarà in futuro un argomento senz'altro dibattuto nelle aule della giustizia tributaria.

# Piano del consumatore con falcidia dei debiti per finanziamenti

Consentita la procedura alle persone fisiche socie di snc, sas o sapa per i debiti estranei a quelli sociali

/ Antonio NICOTRA

Il DL [137/2020](#) (c.d. DL "Ristori"), conv. L. [176/2020](#) e in vigore dal 25 dicembre 2020, ha introdotto, tra le altre novità, alcune misure che coinvolgono il **piano del consumatore**, anticipando il DLgs. [14/2019](#), in vigore dal 1° settembre 2021. La nuova disciplina trova applicazione anche per le procedure pendenti alla data di entrata in vigore della legge di conversione e, a tal proposito, è consentito al debitore di depositare un nuovo piano, redatto in conformità alle novità legislative, ovvero di modificare unicamente i termini di adempimento del piano già predisposto.

Nella nozione di "consumatore" ([art. 6](#) comma 2 lett. b) della L. 3/2012) sono ricomprese anche le persone fisiche **socie** di snc, sas o sapa, per i debiti estranei a quelli sociali (Trib. Rimini [9 marzo 2019](#); *contra*, Trib. Milano [18 agosto 2016](#)).

L'inammissibilità della proposta è estesa ([art. 7](#) comma 2 della L. 3/2012) anche alle ipotesi in cui il debitore ha già beneficiato dell'esdebitazione per **due volte** e quando il sovraindebitamento è causato da "colpa **grave**, mala fede o frode" del debitore (Trib. Vicenza [24 settembre 2020](#)).

Si registrano, inoltre, le nuove "procedure **familiari**" per i sovraindebitati conviventi, ovvero per le crisi del "gruppo" che abbiano un'origine comune. Il progetto unitario, tuttavia, è regolato dalle disposizioni dell'accordo di composizione della crisi quando uno dei debitori non è un consumatore.

La proposta di piano ([art. 8](#) della L. 3/2012) può contemplare la **falcidia** e la ristrutturazione dei debiti da finanziamento con cessione del quinto dello stipendio, del trattamento di fine rapporto o della pensione e dalle operazioni di prestito su pegno, salvo [l'art. 7](#), comma 1, secondo periodo, della L. 3/2012. Inoltre, la proposta di piano (così come quella dell'accordo del consumatore) può prevedere il **rimborso**, alla scadenza convenuta, delle rate a scadere del **mutuo** garantito da ipoteca sull'abitazione principale del debitore, se lo stesso, alla data del deposito della domanda, ha adempiuto le obbligazioni o se il giudice lo autorizza al pagamento del debito per capitale e interessi scaduto a tale data.

L'OCC, entro **sette giorni** dal conferimento dell'incarico da parte del debitore, è tenuto a darne notizia all'agente della riscossione e agli uffici fiscali, anche degli enti locali, competenti sulla base dell'ultimo domicilio fiscale dell'istante, i quali, entro i successivi 15 giorni, devono comunicare il **debito tributario** accertato e gli eventuali accertamenti pendenti.

La relazione dell'OCC da allegare alla proposta deve contenere: l'indicazione delle cause dell'indebitamen-

to e della **diligenza** del debitore nell'assumere le obbligazioni; l'esposizione delle ragioni dell'incapacità del debitore di adempiere le obbligazioni; la valutazione sulla completezza e sull'attendibilità della documentazione; l'indicazione presunta dei costi della procedura; l'indicazione del fatto che, ai fini della concessione del finanziamento, il finanziatore abbia, o meno, tenuto conto del **merito creditizio** del debitore, valutato, con deduzione dell'importo necessario a mantenere un dignitoso tenore di vita, in relazione al suo reddito disponibile. A tal fine, è idonea una quantificazione non inferiore all'ammontare dell'assegno sociale, moltiplicato per un parametro corrispondente al numero dei componenti del nucleo familiare della scala di equivalenza dell'ISEE, prevista dal regolamento di cui al DPCM [159/2013](#) (sulla valutazione del "merito creditizio", tra le altre, Trib. Napoli [27 ottobre 2020](#)).

Rispetto alla precedente formulazione della norma, non è più previsto che la relazione contenga anche la valutazione della probabile convenienza del piano rispetto all'alternativa liquidatoria.

Per il creditore **colpevole** dell'indebitamento o del suo aggravamento o che ha violato i principi di cui all'[art. 124-bis](#) del DLgs. 385/93, è negata l'opposizione o il reclamo in sede di omologa, anche se dissenziente, o di far valere cause di inammissibilità che non derivino da comportamenti dolosi del debitore.

Ai fini dell'omologazione, il giudice verifica l'ammissibilità e la fattibilità del piano, ma non è più prevista una valutazione sull'idoneità del piano ad assicurare il pagamento dei tributi costituenti risorse proprie Ue, dell'**IVA** e delle ritenute operate e non versate, in ragione dell'abrogazione del terzo periodo del comma 1 dell'[art. 7](#) della L. 3/2012 (che legittimava solo la **dilazione**, ma non la falcidia di tali crediti). Ciò che rileva anche ai fini dell'esecuzione del piano.

Non è riprodotto l'ulteriore periodo di cui al comma 3 dell'[art. 7](#), che condizionava l'omologa all'esclusione, a opera del giudice, che il consumatore avesse assunto obbligazioni senza la ragionevole prospettiva di poterle adempiere, ovvero avesse colposamente determinato il sovraindebitamento anche per mezzo di un ricorso al credito **non proporzionato** alle proprie capacità patrimoniali.

Il modificato comma 4-*bis* dell'[art. 13](#) della L. 3/2012 annovera tra i crediti soddisfatti con **preferenza** anche "quelli relativi all'assistenza dei **professionisti**", con esclusione di quanto ricavato dalla liquidazione dei beni oggetto di pegno e ipoteca per la parte destinata ai creditori garantiti.

# Da verificare la sostituzione d'imposta durante la giacenza dell'eredità

Non è configurabile se è impossibile individuare il soggetto sostituito

/ Paola RIVETTI

Con la risposta a interpello n. [13](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'istituto della sostituzione d'imposta **non opera** in caso di corresponsione dei proventi per diritto d'autore che siano maturati in favore dell'autore deceduto, durante il periodo in cui l'eredità risulta giacente in assenza di accettazione da parte dei chiamati e di nomina di un curatore. In tale situazione, infatti, non è possibile individuare un titolare dei proventi né, conseguentemente, il soggetto sostituito.

Il chiarimento è stato reso nell'ambito di una fattispecie particolare. A seguito dell'attivazione di una procedura di **pignoramento presso terzi**, un ente pubblico economico preposto alla tutela del diritto d'autore (in qualità di terzo erogatore) corrispondeva periodicamente al creditore pignoratizio le somme maturate a titolo di proventi per diritto d'autore in capo al debitore principale.

Al riguardo, si ricorda che, in base all'[art. 21](#) comma 15 della L. 449/97, le disposizioni in materia di ritenute alla fonte si applicano ai pagamenti eseguiti mediante procedure di pignoramento anche presso terzi in base a ordinanza di assegnazione, qualora il credito sia riferito a somme per le quali deve essere operata una ritenuta alla fonte. In tal caso, i terzi che rivestono la qualifica di sostituti d'imposta devono operare all'atto del pagamento delle somme la ritenuta d'accordo IRPEF nella misura del **20%**.

Nella circ. Agenzia delle Entrate n. [8/2011](#) (§ 1.3), è stato precisato che il terzo erogatore non ha l'obbligo di verificare se le somme debbano o meno subire la ritenuta, in quanto incombe sul creditore l'**onere** di dimostrare che le stesse attengono a ipotesi per le quali la ritenuta non deve essere operata; in assenza di tale prova, il terzo è **sempre** tenuto ad applicarla.

Inoltre, considerando i diversi rapporti che sono coinvolti nella procedura di pignoramento presso terzi, il terzo può essere **obbligato** a operare la ritenuta sia nei confronti del creditore pignoratizio (in base alla normativa citata), sia nei confronti del debitore principale

(che rispetto al terzo erogatore risulta creditore). È il caso che ricorre nella risposta a interpello in esame.

Rispetto ai proventi a titolo di diritti d'autore, infatti, l'ente (correttamente) operava nei confronti del debitore principale la ritenuta d'acconto di cui all'[art. 25](#) del DPR 600/73, al netto della deduzione forfetaria prevista dall'[art. 54](#) comma 8 del TUIR. La ritenuta d'acconto di cui all'[art. 21](#) della L. 449/97, da operare sulle somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi nei confronti del creditore pignoratizio, non veniva effettuata nel caso specifico, avendo quest'ultimo attestato che il credito riguardava somme **non soggette** a ritenuta.

A seguito del decesso del debitore principale e durante la **giacenza dell'eredità**, il terzo erogatore ha provveduto a corrispondere al creditore pignoratizio le somme dovute operando comunque la ritenuta di cui all'[art. 25](#) del DPR 600/73 (senza deduzione forfetaria). In tale contesto, l'ente-terzo erogatore ha chiesto a quale soggetto debba essere intestata la Certificazione Unica, attestante l'ammontare delle somme erogate, per diritti d'autore, e delle ritenute operate.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, dal decesso dell'autore, i proventi a titolo di diritto d'autore sono privi di un titolare atteso che i chiamati all'eredità non hanno manifestato la volontà di diventare eredi, né è stato nominato un curatore dell'eredità giacente. Conseguentemente, al momento del pagamento, la sostituzione d'imposta non può avere luogo, **non** essendo **individuato** il soggetto sostituito.

Fatta salva la nomina di un curatore dell'eredità giacente, per adempiere gli obblighi sullo stesso gravanti, nel caso specifico il terzo erogatore è tenuto a presentare il **modello 770**, indicando:

- nella Sezione II "Riservata al soggetto erogatore delle somme" del quadro SY, il codice fiscale del *de cuius* e del creditore pignoratizio, nonché le somme erogate a quest'ultimo;
- nella Sezione Erario del quadro ST, le ritenute operate, senza dover assolvere agli obblighi certificativi.



# Nelle successioni con figli minori si ricorre spesso all'atto di notorietà

Questo documento, esente dalle imposte di registro e di bollo, agevola il passaggio del patrimonio agli eredi

/ **Alessandro STRADI e Giulia CECCARELLI**

Tra gli atti, documenti e registri c.d. "esenti da imposta di bollo in modo assoluto" (vale a dire gli atti per i quali l'esenzione vale anche in caso d'uso), l'**atto di notorietà** risulta utile praticamente in tutte le successioni.

In particolare, quando esso sia stipulato al fine tipicamente "tributario" di procedere alla successione delle attività riferibili al *de cuius* (e, quindi, esente da imposta di bollo ex [art. 5](#) della Tabella B, allegata al DPR 642/72) risulta anche **esente da registrazione** ai sensi dell'[art. 5](#) della tabella allegata al DPR 131/1986.

In sostanza, questo atto gode di una **duplice esenzione fiscale** (imposte di registro e di bollo), giustificata dallo scopo dell'atto e funzionale all'accertamento e alla riscossione del tributo (imposta sulle successioni e donazioni). Nonostante la dottrina si occupi poco di questa materia, si tratta di un documento che risulta ricorrente nell'attività dei professionisti che si occupano della fase "di passaggio" del patrimonio del *de cuius* agli eredi.

Già nei giorni immediatamente successivi al decesso, pur nella difficoltà personale e tecnica di gestire pratiche amministrative in un frangente talvolta tragico (si pensi all'improvvisa dipartita di un soggetto in presenza di un coniuge superstite e figli di minore età), il professionista è chiamato ad assistere la famiglia nel disbrigo di alcune urgenze incombenti, come la gestione, pur vigilata, delle **disponibilità finanziarie**.

Talvolta queste ultime sono anche necessarie alla quotidiana sopravvivenza del nucleo familiare (si pensi, sempre con riferimento al caso citato in precedenza, alla concentrazione dei risparmi e delle attività finanziarie su conti correnti e di depositi intestati esclusivamente al *de cuius* e come tali "congelati" sino all'effettuazione degli adempimenti imposti dall'ordinamento in materia successoria).

In presenza poi di **figli minori**, la **vigilanza del Tribunale** impone tempi e vincoli ulteriori, posti a tutela e nell'interesse dei medesimi ma che, se gestiti in affanno e senza una chiara programmazione dell'attività, rischiano di **allungare** i tempi di esecuzione della successione.

L'atto di notorietà, "giudiziale o notarile", consente di attestare la qualità di erede o di legatario della partecipazione, dando di fatto avvio alla successione (nella

prospettiva dell'atto epilogativo dell'iter, la denuncia di successione vera e propria). Possono richiederlo le banche, le compagnie di assicurazione, gli uffici postali, ecc. prima di poter "svincolare" le **somme ereditate** o dare corso alla liquidazione, ad esempio a polizze assicurative in caso morte (non sempre comprese nel periodo dell'asse ereditario).

In alcuni casi, inoltre, l'atto di notorietà può essere sostituito dalla dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio.

## L'atto comporta responsabilità morali e giuridiche

La richiesta di atto notorio può essere presentata presso la **cancelleria del Tribunale** territorialmente competente o da un notaio. L'atto, che ha natura pubblica, è quindi necessario per dimostrare determinati **fatti, stati o qualità personali** (qualità necessarie all'erede per accreditarsi presso gli enti finanziari ed assicurativi terzi), prevede la comparizione – di norma dell'erede – d'innanzi al **pubblico ufficiale** (come detto notaio o cancelliere) incaricato di accertarne preliminarmente l'**identità** e chiamato a ricevere l'atto di notorietà, alla presenza di due "attestanti", anch'essi soggetti al vaglio di identità del notaio, operanti nel libero esercizio dei loro diritti civili, non parenti, né affini del richiedente e delle persone nominande nell'atto (di norma il *de cuius* e gli eredi) e che dichiarino di non avere alcun interesse all'atto.

L'atto comporta in capo al dichiarante e agli attestanti responsabilità morali e giuridiche, comprovate dalla necessità di **prestare giuramento**. A seguito della trascrizione delle dichiarazioni (ad esempio la comunicazione dell'avvenuto decesso, la presenza di un vincolo matrimoniale tra il *de cuius* e il dichiarante, l'assenza di testamento, l'elenco dei chiamati all'eredità, ecc.), il notaio procede alla lettura dell'atto, con conseguente dichiarazione di approvazione e sottoscrizione.

In quanto atto pubblico, ha valenza di **prova legale** sia sulla paternità dell'atto che su quanto dichiarato di fronte al pubblico ufficiale scelto. Non prova di contro il contenuto delle dichiarazioni rese. Con esso è possibile dare quindi avvio agli incombenti di natura finanziaria per assolvere i quali è stato costituito.

# Superbonus agli enti religiosi che siano anche Onlus, ODV o APS

Detrazione del 110% alle parrocchie solo se rientrano fra i soggetti espressamente indicati dall'art. 119 comma 9 lett. d-bis del DL 34/2020

/ Arianna ZENI

Gli **enti religiosi** possono beneficiare del superbonus del 110% soltanto se rientrano fra i soggetti espressamente indicati dall'[art. 119](#) del DL 34/2020 (e più precisamente fra le **Onlus**, ODV e APS previste dalla lett. d-bis del comma 9).

Diversamente, possono beneficiare della super detrazione soltanto in qualità di condomini per gli interventi realizzati sulle parti comuni condominiali (come peraltro avviene con riguardo ai soggetti titolari di reddito d'impresa – sia IRPEF che IRES, società di persone o società di capitali). Lo precisa l'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [14](#) di ieri, 7 gennaio 2021, ove sono stati oggetto di esame degli immobili ad uso residenziale di una parrocchia.

Il comma 9 dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 elenca i **soggetti** che possono effettuare gli interventi agevolati con il superbonus, escludendo quindi a priori dal beneficio gli interventi "oggettivamente" agevolabili che vengono effettuati da soggetti IRPEF o IRES diversi.

Ai sensi del menzionato comma 9, la detrazione nella misura del 110% spettante per gli interventi previsti dai precedenti commi 1-8 può trovare applicazione **soltanto se** tali interventi sono effettuati:

- dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche (la novità è stata introdotta dalla L. [178/2020](#) – legge di bilancio 2021);
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- dalle **Onlus**, dalle **ODV** e dalle **APS**;

- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche (ASD e SSD) iscritte nel registro Coni istituito ai sensi dell'[art. 5](#) comma 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Più precisamente, la lett. d-bis) del comma 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del superbonus al 110% anche:

- le Onlus di cui all'[art. 10](#) del DLgs. 460/97;
- le organizzazioni di volontariato (ODV) iscritte nei registri di cui all'[art. 6](#) della L. 266/91;
- le associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, previsti dall'[art. 7](#) della L. 383/2000.

A differenza di IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa, i suddetti soggetti non incontrano limitazioni di tipo oggettivo e pertanto possono beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati su **qualsivoglia immobile** da essi posseduto o detenuto (ivi comprese le parti comuni di edifici interamente posseduti).

Peraltro, la circ. Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2020 n. [30](#) (§ 2.1.1) ha affermato che per questi soggetti non valgono i vincoli "interpretativi", da essa stessa posti, in ordine al fatto che gli interventi "trainanti" e "trainati", con superbonus al 110%, debbano avere per oggetto solo unità immobiliari residenziali o parti comuni di edifici residenziali, potendo dunque tali soggetti beneficiare del superbonus anche per interventi agevolati effettuati su **unità immobiliari non residenziali** o parti comuni di edifici non residenziali (nello stesso senso la risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. 14/2021).

Rimane fermo che la parrocchia possa beneficiare dell'ordinario **ecobonus** o del **sismabonus** di cui agli [artt. 14 e 16](#) del DL 63/2013 ove sia in possesso di tutti i requisiti e siano rispettate tutte le condizioni previste per accedere alle agevolazioni fiscali (non potrà fruire, invece, della detrazione per gli interventi di recupero edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR che compete soltanto ai soggetti IRPEF); in questi casi, potrà optare per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo" ai sensi dell'[art. 121](#) del DL 34/2020.

# Indicazioni di ausilio alla fattibilità del piano nei nuovi principi di attestazione

Nel documento aggiornato dal CNDCEC novità su indipendenza e compenso dell'attestatore, definizione del perimetro delle verifiche, modifiche al piano

## / REDAZIONE

Il CNDCEC ha reso noto, nella giornata di ieri, il [documento](#) recante i **nuovi** principi di attestazione dei piani di risanamento (approvato in data 16 dicembre 2020), che aggiorna il precedente documento del 2014, alla luce delle novità legislative e giurisprudenziali e degli effetti della crisi da COVID-19.

Riguardo al contenuto dei nuovi principi, lo schema di base delle attività che deve svolgere il **professionista** esperto incaricato resta sostanzialmente immutato rispetto al documento del 2014, tuttavia le novità introdotte risultano significative in tema di **indipendenza** e compenso dell'attestatore, di definizione del perimetro delle **verifiche**, delle modifiche al piano e delle attività di monitoraggio dello stesso (si veda "[Aggiornati i nuovi principi di attestazione dei piani di risanamento](#)" del 30 dicembre 2020).

Particolare attenzione viene anche riservata al tema della valutazione del miglior **soddisfacimento** dei creditori in caso di concordato preventivo in continuità e alle **"utilità"** esterne in relazione alle quali l'attestatore deve esprimersi in modo circostanziato.

Per fronteggiare l'incertezza anche economica causata dalla pandemia da COVID-19, sono proposti suggerimenti di ausilio alla **fattibilità** del piano, compresa la possibilità di ricorrere, se necessario, a una pluralità di scenari e all'ampliamento, anche **oltre** i cinque anni, dell'orizzonte temporale del piano di risanamento, a

condizione che sia adeguatamente motivato dal debitore e giustificato dall'attestatore.

## Opportuni cambiamenti di strategia in caso di scostamenti rilevanti

Nell'ipotesi di scostamenti rilevanti è opportuno che il piano di risanamento contempli **iniziative**, quali azioni alternative, cambiamenti della strategia, modifica del modello di business, nonché, nei casi più gravi, il ricorso a strumenti di composizione della crisi **diversi** o ulteriori rispetto a quelli adottati (ad esempio, ulteriori **accordi** con i creditori, anche in sede di esecuzione di concordati in continuità, o nuove soluzioni concordatarie, o un'istanza di fallimento eventualmente accompagnata da una proposta di esercizio provvisorio o l'accesso a procedure di amministrazione straordinaria).

Se il debitore **non** ha provveduto nel piano di risanamento, è opportuno che l'attestatore rappresenti l'eventualità di adozione di iniziative ad hoc la cui scelta resta nella competenza e nella responsabilità esclusiva dell'organo **amministrativo**.

Il documento esamina anche le attestazioni **speciali** di cui agli [artt. 182-ter](#), [182-quinquies](#) e [186-bis](#) del RD 267/42 e la c.d. attestazione di **uscita** dalla crisi.

# Differiti i termini per la sorveglianza sanitaria eccezionale

Il DL 183/2020 ha disposto la proroga fino alla cessazione dello stato di emergenza e comunque non oltre il 31 marzo 2021

/ Fabrizio VAZIO

L'art. 19 del DL 183/2020 (Milleproroghe) prevede la **proroga** fino alla data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19, e comunque non oltre il **31 marzo 2021**, dei termini delle disposizioni inerenti alla "sorveglianza sanitaria eccezionale" di cui all'[art. 83](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), conv. L. [77/2020](#).

Quest'ultima norma, assai nota e discussa, riguarda i c.d. "**lavoratori fragili**"; essa ha disposto che, fermo restando quanto previsto dall'[art. 41](#) del DLgs. 81/2008, allo scopo di garantire lo svolgimento in sicurezza delle attività produttive e commerciali in relazione al rischio di contagio da virus SARS-CoV-2, i datori di lavoro pubblici e privati assicurano la **sorveglianza sanitaria** eccezionale dei lavoratori maggiormente esposti a rischio di contagio, in ragione dell'età o della condizione di rischio derivante da immunodepressione, anche da patologia COVID-19, o da esiti di patologie oncologiche o dallo svolgimento di terapie salvavita o comunque da comorbidità che possono caratterizzare una maggiore rischiosità.

Con specifico riferimento all'INAIL, il comma 2 della citata norma ha previsto che per i datori di lavoro che, ai sensi dell'[art. 18](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 81/2008, non sono tenuti alla nomina del medico competente per l'effettuazione della sorveglianza sanitaria nei casi previsti dal medesimo decreto, ferma restando la possibilità di nominarne uno per il periodo emergenziale, la sorveglianza sanitaria eccezionale può essere richiesta ai **servizi territoriali** dell'Istituto, che vi provvedono con propri medici del lavoro, su richiesta del datore di lavoro.

A tal fine, l'Istituto assicuratore ha previsto una specifica procedura informatica per le richieste. Si tratta del **servizio telematico** "Sorveglianza sanitaria eccezionale", che rappresenta l'unico strumento per l'inoltro delle richieste di visita medica.

Recentemente, l'INAIL, con la circ. n. [44/2020](#), ha provveduto alla riattivare il servizio telematico "Sorveglianza sanitaria eccezionale", fino al **31 dicembre 2020** (si veda "[Servizio sorveglianza sanitaria eccezionale di nuovo attivo fino a fine anno](#)" del 15 dicembre 2020).

Tuttavia, con un comunicato pubblicato sul proprio portale lo scorso [4 gennaio](#), l'INAIL ha reso noto che i

datori di lavoro pubblici e privati possono, sino alla data del **31 marzo 2021**, nominare un medico competente o fare richiesta di visita medica per sorveglianza sanitaria dei lavoratori e delle lavoratrici fragili ai servizi territoriali dell'Istituto, attraverso l'apposito servizio online. Inoltre, specifica ancora l'Istituto, tali richieste continuano a essere trattate sulla base delle indicazioni operative illustrate nella citata circ. n. [44](#).

Al di là della nota questione relativa al concetto di fragilità in tempo di pandemia, che è identificata "in quelle condizioni dello stato di salute del lavoratore/lavoratrice rispetto alle **patologie preesistenti** che potrebbero determinare, in caso di infezione, un esito più grave o infausto e può evolversi sulla base di nuove conoscenze scientifiche sia di tipo epidemiologico che di tipo clinico" (secondo la definizione riportata all'interno della circ. n. [13/2020](#) del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali), occorre fornire chiarimenti, in particolare, sui casi in cui la sorveglianza sanitaria possa essere richiesta all'INAIL.

## Richiesta di visita medica all'INAIL per un importo pari a 50,85 euro

La norma è assai chiara nel porre la possibilità di formulare la richiesta di visita medica all'INAIL solo ed esclusivamente nel caso in cui il datore di lavoro **non sia tenuto** alla nomina del medico competente, ferma la possibilità di nominarne uno per il periodo emergenziale. Solo in questo caso è quindi possibile per il datore di lavoro richiedere la visita all'Istituto assicuratore tramite l'apposita procedura informatica.

La visita medica si concluderà con il giudizio di idoneità, fermo restando che il medico, in via prioritaria, fornirà indicazioni per l'adozione di soluzioni **maggiormente cautelative** per la salute del lavoratore o della lavoratrice per fronteggiare il rischio da SARS-CoV-2, riservando il giudizio di non idoneità temporanea solo ai casi che non consentano soluzioni alternative.

Il servizio è a pagamento e in esito alla visita medica il datore di lavoro riceverà dall'Istituto assicuratore una comunicazione con l'avviso di emissione della relativa fattura per un importo pari a **50,85 euro**.

# Autoriciclaggio successivo alla distrazione dei fondi pubblici

Le operazioni compiute sulle somme distratte, volte al loro occultamento, si pongono in successione temporale rispetto alla distrazione

/ Maria Francesca ARTUSI

La disposizione che punisce il reato di **autoriciclaggio** è chiara nell'incriminare la condotta dell'autore di un delitto non colposo che impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità "provenienti dalla commissione di tale delitto" ([art. 648-ter.1 c.p.](#)).

L'autoriciclaggio (ma il discorso vale anche per i reati di cui agli [artt. 648 e 648-bis c.p.](#)) presuppone, dunque, la commissione di un altro reato, che per questo viene definito "**delitto presupposto**". Quest'ultimo deve essere effettivamente avvenuto e qualificabile oggettivamente in termini di illecito e deve cronologicamente precedere il momento consumativo del reato di autoriciclaggio.

La Corte di Cassazione, nella pronuncia n. [331](#) depositata ieri, torna sui rapporti tra autoriciclaggio e reato presupposto in un caso in cui era contestato il delitto di **malversazione** ai danni dello Stato ai sensi dell'[art. 316-bis c.p.](#)

L'interesse protetto da tale norma è individuabile nella corretta gestione delle risorse pubbliche destinate a fini di incentivazione economica e attiene, più che alla pubblica amministrazione, all'economia pubblica: la norma incriminatrice è, cioè, volta a tutelare non il momento percettivo della prestazione pubblica, come accade nel reato di cui all'[art. 640-bis c.p.](#), ma quello della fase esecutiva della **erogazione** (cfr. Cass. SS.UU. n. [20664/2017](#)).

Presupposto del reato è l'aver ottenuto dallo Stato o da altro ente pubblico un contributo, una sovvenzione o un finanziamento destinati a una determinata finalità pubblica. La condotta consiste nel distrarre, anche in parte, la somma percepita dalla predetta finalità, violando in una qualsiasi maniera il vincolo di destinazione del contributo, sovvenzione o finanziamento.

Si verifica certamente una **distrazione del contributo pubblico** dalla finalità prevista anche in ipotesi di scostamento "in itinere" dal progetto finanziato, sì da frustrare lo scopo di pubblico interesse per il quale il sovvenzionamento è stato concesso.

Dottrina e giurisprudenza sono unanimi nel ritenere che il reato si perfezioni nel momento in cui l'agente impieghi **ad altra finalità** le somme ricevute dalle Stato con vincolo di destinazione.

I giudici di legittimità ribadiscono, qui, come la condotta in questione possa consistere in una **mera omissione** ("malversazione pura" nel senso che il finanziamento viene ricevuto e "tenuto fermo" senza realizzare l'opera pubblica), oppure in una omissione "accom-

pagnata" da un comportamento **distrattivo**. Nel caso in cui l'erogazione del contributo avvenga in più fasi, il reato si realizza già con la prima omissione ma si consuma soltanto con l'ultima mancata destinazione del rateo alla finalità di interesse pubblico.

In tale ultima ipotesi soccorre la distinzione concettuale tra perfezionamento e consumazione del reato. La **perfezione** indica il momento in cui il reato è venuto a esistenza, mentre la **consumazione** si realizza quando il reato perfetto ha raggiunto la sua massima gravità concreta.

La cronologia temporale descritta aiuta a risolvere le questioni del rapporto con il reato di autoriciclaggio sollevate nella sentenza in commento.

Nella specie, la malversazione ai danni dello Stato aveva fruttato un profitto illecito di oltre 16 milioni di euro e la maggior parte di questo profitto (almeno 14 milioni di euro) era stata impiegata in attività economiche, imprenditoriali, finanziarie e speculative del circuito economico **legale** attraverso trasferimenti tra conti correnti e istituti finanziari.

In particolare, una società aveva ottenuto un contratto di **finanziamento agevolato** (ai sensi del decreto 9 dicembre 2014 del Ministero dello Sviluppo economico) in virtù del quale, a fronte dell'erogazione di un finanziamento avrebbe dovuto realizzare entro uno specifico termine un programma finalizzato alla riconversione e alla riqualificazione di un polo industriale attraverso la realizzazione di una nuova unità produttiva, destinata alla produzione di manufatti di componentistica diversificata per il settore automotive. Una larga parte delle somme ricevute era, tuttavia, stata distratta dagli scopi cui doveva essere destinata, convogliata su altri conti e poi "occultata" attraverso diverse operazioni, con la conseguente inadempienza rispetto al programma concordato.

Date le specifiche caratteristiche del caso concreto, il reato di malversazione viene ritenuto perfezionato nel momento in cui, ottenuto il finanziamento agevolato, il denaro pubblico è stato **distolto dal suo scopo**, trasferendolo su altri conti correnti riferibili a soggetti o a diversi compartimenti operativi della società; tutte le **successive** operazioni compiute sulle somme distratte, volte all'occultamento delle stesse, si pongono in successione temporale rispetto alla distrazione e configurano gli estremi del reato di **autoriciclaggio**.

In tal senso, per la Cassazione non assume alcun rilievo il termine contrattuale, stabilito per la realizzazione del programma.



# Dobbiamo essere responsabili e chiedere tutti insieme di votare

Caro Direttore,

mai come in questo periodo la nostra categoria è divisa e lacerata da una **campagna elettorale** su scala nazionale, contraddistinta dal desiderio di “eliminare” l’avversario politico.

Ne abbiamo discusso in Giunta nazionale e abbiamo – più volte – constatato come questa campagna elettorale sia iniziata troppo presto e stia creando **molti più danni** rispetto a quelli che chiunque avesse potuto prevenire. I ricorsi non aiutano, anzi alimentano un clima di **poca fiducia** nei nostri confronti. Bisogna però ammettere che se persistono tutti questi dubbi interpretativi e richieste di adeguamento del nostro “139”, sicuramente una responsabilità l’abbiamo: quella di non averlo adeguato e corretto per tempo.

Abbiamo **responsabilità** tutti noi, che di politica associativa ci occupiamo quotidianamente.

I mille distinguo, le perenni difficoltà di dialogo e la presunzione di alcuni ci hanno portato a un passo dal baratro, mettendo di nuovo nelle mani di altri la nostra categoria.

Occorre essere tutti consapevoli che un **nuovo commissariamento** sarebbe una **sconfitta per tutti**, un punto di non ritorno per i commercialisti. Potrebbe essere davvero la fine di ogni pretesa, ma soprattutto si corre il rischio di rovinare il “sogno” di fare il lavoro che amiamo nella maniera in cui ci immaginiamo, con rispetto e credibilità nei confronti del nostro interlocutore.

Tutti dobbiamo avere ben chiaro quali potranno esse-

re le conseguenze di questo agire pensando soltanto al tornaconto personale.

Per tutto questo crediamo che adesso sia arrivato il momento della responsabilità. Bisogna mettere da parte ogni divisione interna e ogni ambizione personale. Bisogna **chiedere tutti insieme** – con un’unica voce – di **votare**. Solo dopo avremo quattro anni per mettere ordine, ma soprattutto per tenere fede a tutte le promesse e proclami fatti in questi mesi, nonché il tempo e il modo per lavorare insieme a tutte le modifiche e le riforme annunciate e mai messe in atto. Avremo quattro anni per farlo, essendo consapevoli che non vi è altra via che il rinnovamento.

Chiediamo la possibilità di esercitare in maniera **democratica** il voto, recependo quelle che sono tutte le richieste di modifiche presentate in questi mesi, rispettando ogni parametro sopraggiunto. Con una lista unica o con due liste così come oggi appare, bisogna andare avanti. Non possiamo permetterci di perdere altro tempo, non più.

Noi Giovani siamo stanchi di vedere giocare gli altri col nostro futuro. Ci sembra giusto essere responsabili ancora una volta e richiedere a tutti di **comportarsi da commercialisti**, risolviamo i problemi e andiamo avanti. Per farlo, c’è solo un modo: votare.

Non possiamo permettere a nessuno di privarci del nostro futuro.

**Matteo De Lise**

*Presidente UNGDCEC*

## L'inagibilità del fabbricato da cui deriva la categoria catastale F/2 non esclude il superbonus

Per quanto concerne la tipologia di immobili che possono essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus del 110%, il comma 15-bis dell'[art. 119](#) del DL 34/2020 esclude espressamente le unità immobiliari accatastate come A/1, A/8 e, se non aperte al pubblico, A/9.

Con specifico riguardo agli interventi di riqualificazione energetica che rientrano nell'ambito agevolativo dell'ecobonus, di cui all'[art. 14](#) del DL 63/2013, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la condizione di inagibilità del fabbricato, da cui deriva la classificazione catastale di **unità collabente (F/2)**, non esclude che lo stesso "possa essere considerato come edificio esistente, trattandosi di manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito" (ris. Agenzia delle Entrate 12 agosto 2009 n. [215](#), ma anche circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 2020 n. [19](#)).

Con riguardo alle spese sostenute per interventi realizzati su immobili classificati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti") spetta altresì:

- il c.d. "**sismabonus**" di cui all'[art. 16](#) commi da 1-bis a 1-septies del DL 63/2013;

- il c.d. "**superbonus**" di cui all'[art. 119](#) del DL 34/2020 (in tal senso la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 7 gennaio 2021 n. [17](#)).

Anche ai fini del superbonus, inoltre:

- dal titolo edilizio deve risultare che al termine dell'intervento l'immobile sarà **destinato ad abitazione**;

- per l'individuazione dei **limiti di spesa**, nel caso in cui gli interventi comportino l'accorpamento di più unità immobiliari o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'**inizio degli interventi edilizi** e non quelle risultanti alla fine dei lavori;

- la detrazione compete nel caso venga eseguito un intervento di demolizione e ricostruzione che rientri tra quelli di ristrutturazione edilizia di cui all'[art. 3](#) comma 1 lett. d) del DPR 380/2001 (e tale circostanza risulti dal titolo amministrativo).

## Non può accettare l'incarico il revisore non più residente nella Regione al momento dell'estrazione

Il Dipartimento per gli Affari interni e territoriali del Ministero dell'Interno ha pubblicato un parere dove si evidenzia come un revisore di un Comune **non** possa **accettare l'incarico** se al momento dell'estrazione a sorte non è più residente nella Regione di nomina.

In particolare, il Ministero ha risposto a una prefettura che aveva presentato un caso in cui il primo estratto per un Comune, prima dell'estrazione, aveva cambiato residenza da una Regione a un'altra. A seguito dell'estrazione, il professionista aveva manifestato l'intenzione di accettare l'incarico e di **cambiare** nuovamente **residenza** nella vecchia Regione. Veniva, pertanto, chiesto se fosse possibile per tale soggetto accettare l'incarico.

A tal proposito si ricorda come, considerando la vigenza del regolamento per la formazione e la gestione dell'elenco dei

revisori degli enti locali di cui al DM [23/2012](#), allo stato attuale, su base regionale, il revisore, al momento della modifica della propria residenza debba **contestualmente comunicare** al Ministero il cambio di residenza.

Ai sensi dell'[art. 7](#) del citato regolamento, infatti, nella domanda di iscrizione si deve fare riferimento alla Regione di residenza e alle Province per le quali si manifesta l'indisponibilità alla scelta. In tale contesto, nel caso di specie:

- il revisore non può accettare l'incarico in quanto al **momento dell'estrazione** a sorte non era residente nella Regione che doveva nominare il revisore (e, pertanto, non sarebbe stato estratto se avesse comunicato tempestivamente il cambio di residenza);

- si dovrà, di conseguenza, procedere con la **prima riserva estratta** per la nomina del revisore dell'ente locale.

## Accordo post Brexit con effetti sul trasferimento di dati verso il Regno Unito

Il Garante della privacy, in una [news](#) pubblicata ieri, ha provato a fare il punto sulle conseguenze dell'uscita della Gran Bretagna dall'Unione europea in tema di **protezione dati**.

Per quanto riguarda i **flussi** di dati dall'Ue verso il Regno Unito, il Garante ha evidenziato che trova applicazione l'Accordo sugli scambi e la cooperazione tra Ue e Regno Unito, il quale prevede che il Regno Unito, benché sia formalmente divenuto un Paese terzo, continui ad applicare il GDPR (regolamento Ue n. [679/2016](#)) per un ulteriore periodo di massimo 6 mesi (fino al 30 giugno 2021).

Inoltre, l'Accordo contiene l'impegno di Commissione e Go-

verno Uk a lavorare su reciproche decisioni di **adeguatezza** (ossia valutazioni sull'adeguatezza del livello di protezione garantito) che consentano di proseguire i flussi di dati anche dopo il periodo transitorio.

Se la Commissione riterrà che il Regno Unito non garantisce un livello di protezione adeguato, ai trasferimenti di dati verso il Regno Unito si applicheranno le norme del GDPR sui trasferimenti di dati personali verso Paesi terzi. Dette norme subordinano il trasferimento di dati personali a **Paesi terzi**:

- all'esistenza di **garanzie** adeguate (clausole contrattuali tipo, norme vincolanti d'impresa, accordi amministrativi, certi-

ficazioni, codici di condotta);

- in deroga a tali garanzie, alla sussistenza di specifiche **condizioni** (individuata all'[art. 49](#) del GDPR e che comprendono il consenso esplicito dell'interessato, l'interesse pubblico di uno Stato membro, ecc.).

Infine, il Garante spiega che, in ogni caso, dal 1° gennaio 2021 le imprese con sede nel Regno Unito non potranno più beneficiare del meccanismo dello "**sportello unico**", in caso di contenziosi o reclami transfrontalieri. Detto meccanismo con-

sente alle imprese, che operano in più Paesi, di rapportarsi con un'unica autorità per la protezione dei dati, che sarà quella dello Stato membro in cui l'impresa ha lo stabilimento principale.

Le imprese Uk, per poter continuare a godere dei benefici dello sportello unico, dovrebbero individuare un nuovo stabilimento principale in uno Stato membro dello Spazio economico europeo.

## Prorogate opzione donna e APE sociale

Con la circolare n. 1 pubblicata ieri, la Fondazione Studi Consulenti del Lavoro schematizza le principali novità emerse dalla legge di bilancio 2021 (L. [178/2020](#)) sotto il profilo fiscale, lavoristico e previdenziale.

In particolare, vengono analizzati i diversi **esoneri contributivi** per l'incremento ovvero per il sostegno dell'occupazione (incentivo per l'occupazione per i giovani che non abbiano compiuto il 36° anno di età, l'incentivo per l'occupazione di donne e la c.d. "decontribuzione Sud"), gli interventi riguardanti la **cassa integrazione** con causale COVID-19 e l'esonero contributivo in caso di mancato utilizzo, il divieto di licenziamento, lo smart working, il sostegno alla genitorialità, nonché il Fondo Nuove Competenze.

La legge di bilancio 2021 è intervenuta anche in **materia pensionistica**, in particolare su "opzione donna" e "APE sociale".

Nel dettaglio, ai sensi dell'[art. 1](#) commi 339 e 340, l'accesso all'APE Sociale viene esteso ai lavoratori che maturano i requisiti per il beneficio entro al **31 dicembre 2021** (in luogo del 31 dicembre 2020).

Invece, l'[art. 1](#) comma 336 proroga per il 2021 la possibilità di accesso al trattamento pensionistico anticipato "opzione donna", di cui all'[art. 16](#) del DL 4/2019.

In pratica, a seguito delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2021, il diritto al trattamento pensionistico anticipato è riconosciuto, secondo le regole di calcolo del sistema contributivo (previste dal DLgs. [180/97](#)), nei confronti delle lavoratrici che entro il **31 dicembre 2020** hanno maturato un'anzianità contributiva pari o superiore a 35 anni e un'età pari o superiore a 58 anni per le lavoratrici dipendenti (59 anni per le lavoratrici autonome).