

Sabato 2 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Esonero da RW per le attività estere intestate a società fiduciarie residenti

/ Salvatore SANNA

Secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 3 del DL 167/90, per le persone fisiche residenti **non scatta** l'obbligo di compilazione del **quadro RW** per le attività finanziarie e patrimoniali situate all'estero che vengono affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, a condizione che i flussi finanziari e redditi derivanti da tali attività siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi. In sostanza, l'esonero in argomento è previsto:

- per le attività finanziarie e patrimoniali **affidate** in gestione o in amministrazione agli intermediari finanziari residenti;
- per i contratti produttivi di redditi di natura finanziaria **conclusi** attraverso l'intervento degli intermediari finanziari residenti in qualità di controparti ovvero come mandatarî di una delle controparti contrattuali;
- per le attività [...]

PAGINA 2

PROFESSIONI

Confermata la proroga a fine 2022 per la formazione 2020 e 2021 dei revisori

Per ogni anno di riferimento rimane ferma la necessità di acquisire almeno 10 crediti in materie caratterizzanti la revisione legale

/ Stefano DE ROSA

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 323 del 31 dicembre 2020, del DL 183/2020 (c.d. "decreto Milleproroghe"), l'art. 3 comma 7 **conferma la proroga** al 31 dicembre 2022 del termine ultimo per l'acquisizione dei crediti formativi dei revisori legali dei conti relativi agli anni 2020 e 2021 (si veda "Crediti formativi 2020 e 2021 dei revisori legali entro il 31 dicembre 2022" del 31 dicembre 2020).

Si ricorda che quello in corso è il secondo triennio (2020-2022) da quando nel 2017 è diventata obbligatoria la formazione per gli iscritti al registro dei revisori legali. In tale ambito, si ricorda che, ai sensi dell'art. 5, commi 2 e 5, del DLgs. 39/2010:

- gli iscritti al Registro dei revisori legali (sia nella sezione A che nella sezione B, che include i cosiddetti "inattivi") devono acquisire in ciascun anno almeno **20 crediti formativi**;
- nel triennio di riferimento devono essere cumulati almeno 60 crediti

formativi;

- ogni anno, almeno 10 crediti formativi devono essere conseguiti nelle materie caratterizzanti la revisione legale (definite Materie Gruppo A nel programma predisposto dal MEF), mentre i restanti 10 crediti formativi annui possono essere conseguiti nelle materie di cui ai Gruppi B e C.

A seguito della proroga in esame:

- i professionisti che al 31 dicembre 2020 non hanno completato la formazione per l'anno 2020 hanno tempo fino al **31 dicembre 2022** per finalizzare tale iter formativo (tenendo sempre presente il numero minimo di 10 crediti da acquisire nelle materie caratterizzanti la revisione legale);
- si avranno a disposizione due anni (2021 e 2022) per ottenere i crediti formativi attinenti all'anno 2021;
- resta fermo l'obbligo di conseguire entro il 31 dicembre 2022 i 20 crediti relativi al 2022.

Chi, ad esempio, entro lo scorso 31 dicembre ha conseguito soltanto **12 crediti** per l'annualità 2020, di cui 8 in

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Bonus locazioni esteso fino ad aprile per le imprese turistico ricettive

Bonus chef per attrezzature professionali e formazione

Vigilanza del collegio sindacale sul controllo interno con test solo se necessari

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

IMPRESA

Assemblee "a distanza" fino alla fine di marzo 2021

/ Maurizio MEOLI

Le assemblee societarie potranno svolgersi mediante **mezzi di telecomunicazione**, a prescindere dalle indicazioni statutarie, fino alla fine dello stato di emergenza [...]

PAGINA 4

Esonero da RW per le attività estere intestate a società fiduciarie residenti

Il contribuente fiduciante non è tenuto a porre in essere gli obblighi in materia di monitoraggio fiscale

/ Salvatore SANNA

Secondo quanto previsto dall'[art. 4](#), comma 3 del DL 167/90, per le persone fisiche residenti **non scatta** l'obbligo di compilazione del **quadro RW** per le attività finanziarie e patrimoniali situate all'estero che vengono affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, a condizione che i flussi finanziari e redditi derivanti da tali attività siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

In sostanza, l'esonero in argomento è previsto:

- per le attività finanziarie e patrimoniali **affidate** in gestione o in amministrazione agli intermediari finanziari residenti;
- per i contratti produttivi di redditi di natura finanziaria **conclusi** attraverso l'intervento degli intermediari finanziari residenti in qualità di controparti ovvero come mandatarî di una delle controparti contrattuali;
- per le attività finanziarie e patrimoniali i cui redditi siano **riscossi** attraverso l'intervento degli intermediari.

In tutti e tre casi, l'esonero dagli obblighi di monitoraggio compete a condizione che i redditi di natura finanziaria e patrimoniale siano stati assoggettati a tassazione mediante l'applicazione dell'imposta sostitutiva nell'ambito dei regimi del risparmio amministrato o gestito, delle imposte sostitutive o delle ritenute a titolo d'imposta o d'acconto previste dall'ordinamento.

Inoltre, per le attività finanziarie e patrimoniali che nel periodo d'imposta non hanno prodotto reddito, l'esonero compete sempreché **affidate in amministrazione o gestione** presso un intermediario residente, anche in assenza di opzione per i regimi del risparmio amministrato o gestito, che ha l'incarico di regolare tutti i flussi connessi con l'investimento, il disinvestimento e il pagamento dei relativi proventi.

Tale esonero compete anche con riferimento ai beni di cui il contribuente risulti **"titolare effettivo"** ai sensi della normativa antiriciclaggio, sempreché la partecipazione nella società estera o nell'entità giuridica, per il cui tramite ricopre detto status, sia amministrata o gestita da intermediari residenti con le modalità sopra specificate.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 23 dicembre 2013 n. [38](#), in mancanza di tale affidamento – che **non** può consistere in una prestazione di tipo **occasionale**, ma richiede l'instaurazione di un rapporto duraturo

con l'intermediario – il contribuente deve indicare le consistenze delle attività nel quadro RW evidenziando che le stesse non hanno prodotto redditi nel periodo d'imposta o che sono infruttifere.

Passando al contratto di **amministrazione fiduciaria** con o senza intestazione, l'esonero dalla presentazione del quadro RW riguarda tutte le attività finanziarie immesse in rapporti di custodia, deposito, amministrazione e gestione nonché quelle nelle quali l'intermediario finanziario interviene nella fase di creazione, estinzione del rapporto e nella fase di erogazione dei proventi.

Il mandato di amministrazione senza intestazione fiduciaria è un rapporto con un intermediario finanziario residente a ogni effetto delle disposizioni fiscali. Attraverso le ris. 31 maggio 2011 n. [61](#) e 8 marzo 2012 n. [23](#), l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto che il **rapporto finanziario continuativo**, fiscalmente rilevante, con una società fiduciaria si crea non soltanto attraverso l'amministrazione con intestazione fiduciaria, ma anche con l'amministrazione di beni fisicamente detenuti all'estero senza l'intestazione fiduciaria.

Esonero anche se si possiede la disponibilità effettiva

Con riferimento allo **schema senza intestazione**, per l'Agenzia delle Entrate dovrebbe rilevare soprattutto il fatto che i redditi transitino su un apposito conto corrente intestato alla fiduciaria e ciò anche in presenza di un conto corrente intestato direttamente al cliente/fiduciante anch'esso oggetto di amministrazione "senza intestazione", in quanto nei documenti di prassi citati si afferma che i flussi devono necessariamente transitare per il **conto corrente** intestato alla **fiduciaria**, senza quindi comportare modifiche alle modalità di canalizzazione dei redditi.

Sempre sul tema, si segnala anche l'interessante impostazione dell'ordinanza della Cassazione 3 dicembre 2020 n. [27662](#).

Ad avviso della Suprema Corte, infatti, non si applica all'intestazione a una società fiduciaria residente il principio secondo il quale l'obbligo di compilazione del quadro RW riguarda **non solo l'intestatario formale** e il beneficiario effettivo dell'investimento all'estero, ma anche colui che, all'estero, abbia la detenzione o la disponibilità effettiva delle attività finanziarie o patrimoniali.

Confermata la proroga a fine 2022 per la formazione 2020 e 2021 dei revisori

Per ogni anno di riferimento rimane ferma la necessità di acquisire almeno 10 crediti in materie caratterizzanti la revisione legale

/ Stefano DE ROSA

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 323 del 31 dicembre 2020, del DL 183/2020 (c.d. "decreto Milleproroghe"), l'art. 3 comma 7 **conferma la proroga** al 31 dicembre 2022 del termine ultimo per l'acquisizione dei crediti formativi dei revisori legali dei conti relativi agli anni 2020 e 2021 (si veda "[Crediti formativi 2020 e 2021 dei revisori legali entro il 31 dicembre 2022](#)" del 31 dicembre 2020).

Si ricorda che quello in corso è il secondo triennio (2020-2022) da quando nel 2017 è diventata obbligatoria la formazione per gli iscritti al registro dei revisori legali. In tale ambito, si ricorda che, ai sensi dell'[art. 5](#), commi 2 e 5, del DLgs. 39/2010:

- gli iscritti al Registro dei revisori legali (sia nella sezione A che nella sezione B, che include i cosiddetti "inattivi") devono acquisire in ciascun anno almeno **20 crediti formativi**;

- nel triennio di riferimento devono essere cumulati almeno 60 crediti formativi;

- ogni anno, almeno 10 crediti formativi devono essere conseguiti nelle materie caratterizzanti la revisione legale (definite Materie Gruppo A nel programma predisposto dal MEF), mentre i restanti 10 crediti formativi annui possono essere conseguiti nelle materie di cui ai Gruppi B e C.

A seguito della proroga in esame:

- i professionisti che al 31 dicembre 2020 non hanno completato la formazione per l'anno 2020 hanno tempo fino al **31 dicembre 2022** per finalizzare tale iter formativo (tenendo sempre presente il numero minimo di 10 crediti da acquisire nelle materie caratterizzanti la revisione legale);

- si avranno a disposizione due anni (2021 e 2022) per ottenere i crediti formativi attinenti all'anno 2021;

- resta fermo l'obbligo di conseguire entro il 31 dicembre 2022 i 20 crediti relativi al 2022.

Chi, ad esempio, entro lo scorso 31 dicembre ha conseguito soltanto **12 crediti** per l'annualità 2020, di cui 8 in materie caratterizzanti, entro la fine del 2022 dovrà ottenere:

- 8 crediti (di cui almeno 2 in materie caratterizzanti) relativi al 2020;

- 20 crediti (di cui almeno 10 in materie caratterizzanti) relativi all'anno 2021;

- 20 crediti (di cui almeno 10 in materie caratterizzanti) relativi all'anno 2022.

In tale contesto, assumerà particolare importanza porre la dovuta attenzione nell'indicare l'anno di formazione a cui il corso fa riferimento.

In merito al programma di formazione 2020, si ricorda che con l'aggiornamento adottato con la la determina della Ragioneria generale dello Stato n. 64268 del 12 maggio 2020 il MEF ha ritenuto opportuno introdurre **nuovi temi**, così da rispondere in maniera adeguata alle esigenze formative degli iscritti al registro chiamati a svolgere una complessa attività di vigilanza in un panorama economico "patologicamente distorto dagli effetti dirompenti e abnormi prodotti dalla situazione emergenziale".

Tali temi riguardano, in particolare, le novità introdotte dal decreto Cura Italia (DL [18/2020](#)) e dal decreto liquidità (DL 23/2020) relativamente ai bilanci 2019 e 2020 e su tutte le attività dei revisori riflesse. Inoltre, con l'occasione, sono state apportate modifiche marginali all'articolazione dei temi già presenti nel programma 2020, al fine di dare maggiore chiarezza sulla corrispondenza dei contenuti degli argomenti trattati alle materie afferenti.

Per quanto riguarda in modo particolare le **materie caratterizzanti**, le principali modifiche si riferiscono all'inserimento nella sezione A.1 "Gestione del rischio e controllo interno" del punto 18 "Disposizioni di emergenza 2020 (COVID-2019) e compliance al DLgs. [231/2001](#)" e nella sezione A.5 "Tecnica professionale della revisione" (punti 31, 32 e 33) dei seguenti argomenti:

- "Le implicazioni sulla relazione di revisione nel contesto economico e normativo generato dalle disposizioni sull'emergenza 2020 (COVID-19)";

- "La continuità aziendale alla luce della disciplina introdotta dal Decreto Liquidità (DL 23/2020)";

- "Valutazione dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio con riferimento all'emergenza (COVID-19) e alle relative disposizioni".

Assemblee “a distanza” fino alla fine di marzo 2021

Il DL Milleproroghe interviene sull'art. 106 del DL 18/2020 convertito

/ Maurizio MEOLI

Le assemblee societarie potranno svolgersi mediante **mezzi di telecomunicazione**, a prescindere dalle indicazioni statutarie, fino alla fine dello stato di emergenza epidemiologica e comunque non oltre marzo 2021. È questa la principale conseguenza derivante da una disposizione del c.d. DL “milleproroghe” (DL 31 dicembre 2020 n. 183, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 31 dicembre scorso).

Il tema, dal momento che in materia si sono succeduti diversi interventi normativi privi di adeguato coordinamento, necessita di una adeguata ricapitolazione.

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

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

Ai sensi del comma 7 di tale articolo, poi, le relative disposizioni “si applicano alle assemblee convocate entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19”.

Il DL [83/2020](#) aveva disposto il prolungamento dello stato di emergenza al **15 ottobre 2020** e, contestualmente, la proroga a tale data dei “termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato 1” al decreto medesimo (art. 1 comma 3).

Tra le disposizioni di cui al citato allegato 1 non si ritrovava l'art. 106 del DL 18/2020, ma l'art. 73 del medesimo DL, il cui comma 4 stabilisce che associazioni non riconosciute, fondazioni, “**nonché le società**, comprese le società cooperative ed i consorzi”, che non abbiano regolamentato lo svolgimento delle sedute in vi-

deoconferenza, possono riunirsi secondo tali modalità. Tale dato normativo ha comportato l'insorgere di differenti interpretazioni, rispetto alle quali, **dal 15 agosto 2020**, si è posto l'[art. 71](#) comma 1 del DL 104/2020 (c.d. DL “Agosto”) convertito, ai sensi del quale, “alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15 ottobre 2020 continuano ad applicarsi le disposizioni dei commi da 2 a 6 dell'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. [27](#)”.

In questo, già complesso, contesto normativo, inoltre, si è venuto a collocare l'[art. 1](#) del DL 125/2020 convertito, in vigore dall'8 ottobre 2020. In particolare: il comma 1 dell'art. 1 del DL 125/2020 ha prolungato lo stato di emergenza al **31 gennaio 2021**; il comma 3 lett. a) del medesimo articolo ha stabilito che i termini previsti dalle disposizioni legislative di cui all'allegato 1 del DL [83/2020](#) sono prorogati al 31 dicembre 2020; il comma 3 lett. b) n. 3 ha inserito anche l'art. 106 del DL 18/2020 tra le disposizioni presenti nel suddetto allegato 1.

Rispetto a tale disciplina è parsa una mera dimenticanza il fatto che, in sede di conversione del DL [104/2020](#) nella L. [126/2020](#) (approvata in via definitiva il 12 ottobre e in vigore dal 14 ottobre 2020), sia stato lasciato invariato l'art. 71 comma 1, che continua a disporre che “alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15 ottobre 2020 continuano ad applicarsi le disposizioni dei commi da 2 a 6 dell'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 convertito con modificazioni dalla legge 24 aprile 2020, n. [27](#)”. Situazione, peraltro, imposta dall'**impossibilità** di effettuare nei termini un nuovo passaggio parlamentare.

Contesto normativo privo di coordinamento

In tale contesto, ora, il DL “milleproroghe” stabilisce che all'art. 106 comma 7 del DL 18/2020 convertito le parole “entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza dell'epidemia da COVID-19” sono sostituite dalle seguenti: “entro la data di cessazione dello stato di emergenza epidemiologica da COVID-19 e comunque **non oltre il 31 marzo 2021**”.

Bonus locazioni esteso fino ad aprile per le imprese turistico ricettive

Beneficiano della norma della legge di bilancio 2021 anche agenzie di viaggio e tour operator

/ Anita MAURO

Il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo estende le maglie anche nel 2021.

Una norma compresa nella [legge di bilancio 2021](#) (L. 178/2020) interviene sul credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad **uso non abitativo**, di cui all'[art. 28](#) del DL 34/2020.

Si ricorda che l'art. 28 del DL 19 maggio 2020 n. 34 aveva previsto un **credito d'imposta** (la cui misura varia dal 10% al 60%) sui canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo:

- a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione (nonché agli enti non commerciali con riferimento agli immobili destinati all'attività istituzionale);
- a condizione che abbiano ricavi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo di imposta precedente (fatta eccezione per le strutture alberghiere con codice ATECO 55, le strutture termali, le strutture agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo ed i tour operator) ed abbiano riportato un calo del fatturato almeno pari al 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente (tale condizione non opera per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, nonché per i soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi con stato di emergenza già in vigore alla data del 31 gennaio 2020);
- purché il contratto abbia ad oggetto immobili "ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo".

Il credito riguardava, originariamente, i mesi da marzo a maggio (da aprile a giugno per le attività stagionali) 2020.

La disciplina su citata ha subito modifiche ad opera, tra il resto, del decreto "Agosto" (DL 14 agosto 2020 n. [104](#)), che ne ha previsto l'**estensione**:

- ai mesi di giugno 2020 (luglio 2020 per gli stagionali);
- limitatamente alle strutture turistico ricettive, fino al

31 dicembre 2020.

Successivamente, gli [artt. 8 e 8-bis](#) del DL 28 ottobre 2020 n. 137 (DL "Ristori"), come convertiti dalla L. 18 dicembre 2020 n. [176](#), hanno esteso il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo e di affitto d'azienda, di cui all'art. 28 del DL 34/2020, limitatamente ad alcuni soggetti, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020.

Infine, l'art. 1 comma 602 della legge 30 dicembre 2020 n. 178, modificando l'art. 28 comma 5 del DL 34/2020, estenderà ulteriormente il credito d'imposta di cui all'art. 28 del DL 34/2020, per le imprese turistico ricettive (che **già ne godevano** fino a fine anno, a prescindere dai decreti "Ristori"), fino al 30 aprile 2021, includendo anche agenzie di viaggio e tour operator tra i beneficiari dall'estensione.

Pertanto, le imprese turistico ricettive, le agenzie di viaggio ed i tour operator, potranno usufruire del credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo anche per i mesi di gennaio, febbraio, marzo ed aprile 2021, **a prescindere** dal limite di 5 milioni di ricavi o compensi, che per tali soggetti non è richiesto. Per usufruire del credito, tali soggetti dovranno solo soddisfare la condizione del calo del fatturato.

La nuova norma sembra rendere "inutile" o comunque superata la disposizione dell'art. 8-bis del DL 137/2020 (conv. L. 176/2020) che aveva previsto l'applicabilità del credito locazione, per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2020, anche per i codici ATECO "79.1, 79.11 e 79.12" (corrispondenti, appunto, alle agenzie di viaggi e tour operator) aventi sede operativa in "**zone rosse**". Tali soggetti, infatti, con l'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, potranno usufruire del credito "di default" fino al 30 aprile 2021.

A questo punto, però, sarebbe importante modificare anche il primo periodo dell'art. 28 comma 5 del DL 34/2020, ove dispone che il credito è "commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020", per adeguarlo al fatto che il credito può spettare, ormai, anche per alcune mensilità del 2021 e, quindi, anche con riferimento a canoni pagati nel 2021.

Mesi di riferimento	Soggetti ammessi al credito
Marzo aprile maggio giugno 2020	Tutti i soggetti ammessi al credito (diversi da strutture turistico ricettive solo stagionali)
Aprile maggio giugno luglio 2020	Strutture turistico ricettive con attività solo stagionale
(da marzo o aprile 2020) fino al 30 aprile 2021	Imprese turistico ricettive, agenzie di viaggio e tour operator
Ottobre novembre dicembre 2020	Soggetti individuati dall' Allegato 1 al DL 137/2020 Soggetti individuati dall'Allegato 2 al DL 137/2020 se aventi sede operativa in “zone rosse”

Bonus chef per attrezzature professionali e formazione

Il credito d'imposta spetta ai cuochi professionisti per le spese fino a giugno 2021

/ Pamela ALBERTI

Al fine di sostenere il settore della ristorazione, anche in considerazione delle misure restrittive adottate a causa del COVID-19, l'art. 1 commi 117-123 della legge 30 dicembre 2020 n. 178 introduce un nuovo **credito d'imposta** per i cuochi professionisti, ribattezzato "bonus chef", per il quale dovrà essere emanato un apposito decreto attuativo.

Possono beneficiare dell'agevolazione, a norma del comma 117, i "soggetti esercenti l'attività di **cuoco professionista** presso alberghi e ristoranti", sia come lavoratore dipendente, sia come lavoratore autonomo in possesso di partita IVA (anche nei casi in cui non siano in possesso del codice ATECO 5.2.2.1.0 "Cuochi in alberghi e ristoranti").

Quanto all'ambito oggettivo, il credito d'imposta spetta per l'acquisto di beni strumentali durevoli ovvero per la partecipazione a corsi di aggiornamento professionale, **strettamente funzionali** all'esercizio dell'attività.

Nello specifico, sono ammesse all'agevolazione le spese sostenute per:

- l'acquisto di **macchinari** di classe energetica elevata per la conservazione, la lavorazione, la trasformazione e la cottura dei prodotti alimentari;
- l'acquisto di strumenti e **attrezzature professionali** per la ristorazione;
- la partecipazione a **corsi di aggiornamento** professionale.

L'agevolazione è però riconosciuta per le sole spese sostenute dal 1° gennaio al **30 giugno 2021**.

Il credito d'imposta spetta fino al **40%** del costo per le suddette spese, fino a un massimo di **6.000 euro**, e comunque nel limite massimo di spesa complessivo (fissato in un milione di euro per ciascuno degli anni 2021, 2022 e 2023).

Con apposito decreto saranno stabiliti i criteri e le modalità di attuazione, con particolare riguardo alle procedure di concessione proprio al fine del rispetto del suddetto limite di spesa previsto.

Tale decreto, che dovrebbe essere emanato entro il 2 marzo 2021 (entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio, vale a dire dal 1° gennaio 2021), dovrebbe dare indicazioni anche sulla specifica documentazione richiesta, nonché sulle condizioni di revoca e all'effettuazione dei controlli.

In merito alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il credito d'imposta in esame è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** mediante il modello F24 ([art. 17](#) del DLgs. 241/97).

È inoltre prevista la possibilità di cedere il credito d'imposta ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Agevolazione fiscalmente irrilevante

La norma agevolativa sancisce espressamente l'irrilevanza fiscale di tale agevolazione in capo al beneficiario. Infatti, a norma del comma 120, il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito, **non concorre** alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP e non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli [artt. 61](#) e [109](#) comma 5 del TUIR.

L'agevolazione è comunque concessa nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dal **Quadro temporaneo** sugli aiuti di Stato (comunicazione Ue [C\(2020\) 1863](#) final e successive modifiche).

Vigilanza del collegio sindacale sul controllo interno con test solo se necessari

In caso di evidenze di inadeguatezza, il collegio dovrà subito attivarsi nei confronti degli amministratori per richiedere opportune misure correttive

/ Massimo BOIDI

Se da un lato è vero che la **vigilanza del Collegio sindacale** sull'adeguatezza degli assetti amministrativi, organizzativi e contabili, oltre a essere un suo dovere specifico, costituisce un punto fermo per poter intercettare in tempo utile i possibili indizi di una nascente crisi di impresa, dall'altro non può non sottolinearsi come, per lungo tempo, le [Norme di comportamento](#) emanate dal CNDCEC abbiano costituito per tutti gli operatori, amministratori compresi, la **bussola** per poter declinare nella pratica ciò che il legislatore della riforma societaria aveva sì introdotto nel nostro codice civile, senza però null'altro aggiungere.

Di fatto, con l'eccezione dell'introduzione della nuova Norma 3.4 in materia di vigilanza con le operazioni con parti correlate, tutte le altre norme contenute al Capitolo 3 in ordine ai "Doveri del Collegio Sindacale" non hanno avuto la necessità di profondi restyling, dal momento che già l'edizione 2015 delle citate Norme era piuttosto **completa** nei contenuti.

Iniziando con la Norma 3.6, che fornisce indicazioni circa la "Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno", va subito evidenziato come, nel linguaggio comune, il sistema stesso sia appannaggio più delle organizzazioni **grandi e strutturate**, tant'è che il principio si apre con l'opportuno "tenendo conto delle dimensioni e della complessità della società".

Il sistema di **controllo interno** è comunque l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative adottate dall'impresa allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei rischi, obiettivi di carattere strategico, operativo e di conformità alle leggi e ai regolamenti. Il sistema di controllo è adeguato se permette la chiara e precisa indicazione dei principali **fattori di rischio** aziendale e ne consente il costante monitoraggio e la corretta gestione.

Anche questa Norma contiene denominatori comuni con quelle contenute nello stesso Capitolo 3 (compresa quella che andremo a commentare successivamente), rappresentati dalla possibilità, per il Collegio, di verificare l'affidabilità del sistema di controllo interno avvalendosi, qualora ritenuti necessari, di **appositi test**, anche eventualmente a campione, nonché di confrontare le proprie conclusioni con quelle raggiunte con il soggetto incaricato della **revisione legale**.

Occorre sottolineare che si è preferito, anche per una maggior tranquillità dei destinatari, prevedere, solo quando ritenuti necessari, appositi test e, **solo even-**

tualmente, a campione. La ragione sta nel fatto che il campionamento, trattandosi di metodologia statistica (non proprio nelle corde di tutti i sindaci), rischiava di diventare una pericolosissima arma a doppio taglio, sia perché sempre contestabile "a priori", sia perché, per essere affidabile, necessitava di investimenti software decisamente fuori dalla portata di qualsiasi professionista. Al contrario i test, mutuati anche dalla pratica in materia di responsabilità ex DLgs. [231/2001](#), risultano essere di più facile e immediata applicazione, sempre se ritenuti necessari, mediante l'utilizzo di semplici carte di lavoro.

Passando alla vigilanza sugli assetti amministrativi e contabili (Norma 3.7), va detto che trattasi di due concetti ben distinti: gli **assetti amministrativi** sono riferibili a una dimensione dinamico-funzionale dell'organizzazione, intendendosi per tale l'insieme delle procedure e dei processi atti ad assicurare il corretto e ordinato svolgimento delle attività aziendali e delle singole fasi; gli **assetti contabili** sono quella parte degli assetti amministrativi orientati a una corretta traduzione contabile dei fatti di gestione, sia ai fini di programmazione, sia ai fini di consuntivazione per la gestione e la comunicazione all'esterno dell'impresa.

Credo sia intuitivo comprendere come la completezza e la correttezza dei dati economico-patrimoniali e finanziari costituisca un imprescindibile postulato per l'attività sia degli amministratori, che dei sindaci, dal momento che dall'attendibilità e dalla tempestività degli stessi discendono molti corollari, le cui pericolose conseguenze sono ben note a tutti. Ne deriva che, in caso di evidenze di inadeguatezza, il Collegio dovrà subito attivarsi nei confronti degli amministratori per richiedere la realizzazione di opportune **misure correttive**, adottando, in caso di inerzia o decisioni insufficienti, tutte le iniziative previste dalla legge.

Non va infatti dimenticato che il sistema amministrativo-contabile è l'insieme delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza e la correttezza di un'informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa, e che lo stesso risulta adeguato se permette:

- la completa, tempestiva e attendibile **rilevazione** contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le **scelte di gestione** e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del **bilancio** d'esercizio.

Relazione di stima condizionata dal sistema di vendita dei beni

Nelle procedure di alienazione assumerà un ruolo fondamentale il portale pubblico delle vendite

/ Nicola AGNOLI e Martino ZAMBONI

Da settembre 2021 entreranno in vigore le disposizioni dell'art. 216 del Codice della crisi (CCII), recentemente modificato dal DLgs. 147/2020, relative alla procedura di **alienazione** dei beni nella nuova liquidazione giudiziale.

Il processo di liquidazione degli asset, che tra l'altro prevede la nomina dell'**esperto** stimatore da parte del curatore, avrà riflessi anche sulla struttura della relazione di valutazione.

Le modalità di redazione risulteranno infatti condizionate dal sistema di vendita dei beni che dovrà realizzarsi attraverso la piattaforma **telematica** il portale pubblico delle vendite.

La volontà del legislatore è, infatti, quella di trasformare questo portale in una "piazza" virtuale in cui si svolgeranno anche tutte le fasi del processo di alienazione dei beni (pubblicazione del bando, allegazione dei documenti di vendita tra cui anche la relazione di stima, presentazione delle offerte di acquisto, svolgimento delle aste con relativa aggiudicazione) per evitare turbative d'asta, stante le garanzie di **riservatezza** delle procedure informatiche che non consentiranno di identificare gli offerenti prima dell'apertura della gara. Considerata l'informatizzazione della procedura di cessione, la relazione dell'esperto dovrà essere depositata e pubblicata direttamente nel **portale pubblico delle vendite**, in conformità alla normativa relativa alla sottoscrizione, trasmissione e ricezione dei documenti informatici, oltre che alle specifiche tecniche definite dai funzionari del Ministero della Giustizia. In caso di mancato rispetto di tali nuove regole telematiche, il curatore potrà revocare l'incarico di stima.

Nelle intenzioni, il portale pubblico delle vendite consentirà al Ministero della Giustizia anche di estrarre e rielaborare i dati delle relazioni di stima, con **rilevazioni statistiche nazionali** che consentiranno di migliorare l'efficienza delle aste.

Al fine di raggiungere gli obiettivi della norma, ai sensi dell'art. 216 comma 2 del CCII, la perizia dovrà essere pubblicata secondo i modelli informatici definiti dai tecnici del Ministero della Giustizia, che quindi dovrebbero prevedere una struttura standard per la relazione stima.

Per le **valutazioni** di aziende e rami d'azienda, partecipazioni e beni immateriali i PIV dedicano specifici principi ai contenuti e alla struttura della relazione di stima (PIV II.4).

In particolare, il PIV II.4.2 prevede dei contenuti **minimi** per la parte introduttiva della relazione di valuta-

zione (28 punti specifici), necessari a definire lo *scope of the work*. In una valutazione piena, inoltre, i contenuti ed il grado di dettaglio della relazione devono consentire al lettore di comprendere pienamente e ripercorrere criticamente il processo valutativo seguito in tutte le sue fasi e di conoscere le ragioni delle scelte compiute (PIV II.4.3).

Se non opportunamente coordinate in via preventiva, le previsioni dell'art. 216 del CCII potrebbero generare **conflitti** circa il contenuto e la struttura della relazione di stima con quanto previsto dai principi di valutazione nazionali e internazionali, oltre che con la prassi valutativa, con possibili ripercussioni negative sull'efficienza dell'intera procedura di vendita delineata dalla norma.

A partire dalle stime di aziende, rami d'azienda, partecipazioni e intangibili, a nostro avviso, sarebbe opportuno che la struttura ed i contenuti delle perizie trovino definizione in un **regolamento** ministeriale – non un novello XBRL definito solo per soddisfare necessità informatiche – messo a punto in collaborazione con l'OIV, standard setter nazionale, e il CNDCEC e adottato previa consultazione pubblica degli stakeholder coinvolti nelle procedure, così da poter recepire le best practices in materia.

OIV e CNDCEC potranno rendersi disponibili per tale compito con la creazione di un **gruppo** di lavoro dedicato a supporto del Ministero di Giustizia.

In tal modo si otterrebbero contemporaneamente gli obiettivi di:

- disporre nel tempo di rilevazioni statistiche sui dati delle stime davvero significative, nel medio termine utili a creare una "banca dati" dei "prezzi e sconti di realizzo";
- fornire supporto all'esperto valutatore nello svolgimento del processo di valutazione e di conseguenza nell'affidabilità del suo lavoro (verificabilità, neutralità e completezza);
- migliorare indirettamente la qualità delle stime, tramite una struttura di relazione standard che evidenzia in modo chiaro le fasi del **processo di valutazione**, con anche il risultato di una minore dispersione dei valori stimati, favorendo da ultimo la migliore circolazione degli asset,

il tutto a beneficio del fine ultimo dell'art. 216 del CCII, ovvero ottenere il **massimo** realizzo possibile dall'alienazione dei beni nella liquidazione giudiziale e in generale in tutte le procedure concorsuali.

Slitta ancora la lotteria degli scontrini

Il termine di avvio verrà definito da un provvedimento delle Dogane e delle Entrate da adottare entro il 1° febbraio 2021

/ REDAZIONE

Occorrerà attendere ancora qualche settimana per il debutto della [lotteria degli scontrini](#), ossia il concorso nell'ambito del quale i privati consumatori potranno partecipare all'estrazione a sorte di premi in denaro a fronte degli acquisti di beni e servizi effettuati presso commercianti al minuto.

L'avvio della lotteria era stato da ultimo differito al 1° gennaio 2021 per effetto dell'[art. 141](#) del DL 34/2020 (DL "Rilancio"), al fine di tenere conto dei ritardi connessi alla diffusione del coronavirus. Ora, l'art. 3 comma 9 del DL 183/2020 (c.d. "Milleproroghe") prevede un **ulteriore slittamento**, demandando a un provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e monopoli, da adottare d'intesa con l'Agenzia delle Entrate, non solo, come già previsto, la definizione delle modalità di estrazione e dell'entità dei premi messi in palio, ma anche la definizione delle disposizioni necessarie all'avvio della lotteria ([art. 1](#) comma 544 della L. 232/2016).

Tale provvedimento, secondo quanto stabilito, dovrà essere adottato entro e non oltre il **1° febbraio 2021**.

Gli esercenti, dunque, avranno a disposizione ancora un po' di tempo per **adeguare i software** dei propri registratori telematici.

Inoltre, il DL "Milleproroghe" differisce il termine a partire dal quale i consumatori potranno segnalare la mancata acquisizione del **codice lotteria** da parte degli esercenti.

L'acquisizione del codice lotteria e la sua successiva trasmissione al Sistema Lotteria da parte del cedente o prestatore, unitamente agli altri dati dell'operazione, sono necessarie per consentire all'acquirente di partecipare alle estrazioni dei premi. Pertanto, l'[art. 1](#) comma 540 della L. 232/2016 stabilisce che il consumatore

potrà **segnalare l'eventuale rifiuto** opposto dall'esercente in apposita sezione del portale Lotteria (www.lotteriadegliscontrini.gov.it) e che tali segnalazioni saranno utilizzate dall'Agenzia delle Entrate e dal Corpo della Guardia di finanza nell'ambito delle attività di analisi del rischio di evasione.

Per effetto del DL "Milleproroghe", però, tali segnalazioni saranno possibili soltanto a partire dal **1° marzo 2021**.

Si ricorda, a margine, che ulteriori novità riguardanti la lotteria degli scontrini derivano dalla **legge di bilancio 2021** ([art. 1](#) comma 1095 della L. 178/2020) la quale ha limitato la partecipazione al concorso ai soli acquisti effettuati mediante strumenti che consentono il pagamento elettronico (si veda "[Lotteria degli scontrini solo con pagamenti elettronici](#)" del 23 novembre 2020).

Confermate le novità sui corrispettivi per chi invia i dati al Sistema TS

In ultimo, si rileva che è stata confermata, nell'ambito del DL 183/2020, la proroga relativa alle modalità di assolvimento degli obblighi di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi per gli esercenti tenuti all'invio dei dati al **Sistema TS** (es. farmacie e parafarmacie).

Infatti, l'art. 3 comma 5 del DL 183/2020 differisce dal 1° gennaio 2021 al **1° gennaio 2022** il momento a partire dal quale per tali soggetti diverrà obbligatorio assolvere gli adempimenti in parola mediante l'invio di tutti i dati dei corrispettivi giornalieri al Sistema TS tramite i registratori telematici.

Rivalutazione gratuita anche per gli alberghi concessi in affitto

L'Agenzia delle Entrate riconosce il beneficio anche se l'impresa proprietaria non gestisce direttamente l'attività

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. 637 del 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito **l'importante chiarimento** per cui, con riferimento alla rivalutazione "gratuita" dei beni del settore alberghiero ([art. 6-bis](#) del DL 23/2020), il beneficio compete anche nel caso in cui l'impresa interessata abbia il mero possesso dell'immobile e dell'azienda, concessi in locazione/affitto ad un'altra impresa che esercita l'attività alberghiera nell'immobile stesso.

Nella situazione esaminata la società istante, proprietaria sia dell'immobile, sia dell'azienda alberghiera, ha stipulato **due contratti distinti** (per la locazione dell'immobile e l'affitto dell'azienda) con la propria controllante, derogando alle regole dell'[art. 2561](#) c.c. e mantenendo, quindi, la deducibilità degli ammortamenti in capo al concedente.

Secondo prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate (da ultimo, circolare n. [14](#) del 27 aprile 2017), per le aziende concesse in affitto (pratica usuale nel settore alberghiero):

- se non è stata prevista la deroga all'[art. 2561](#) c.c. (e, quindi, gli "ammortamenti" sono dedotti dall'affittuario o usufruttuario), la rivalutazione compete all'affittuario o usufruttuario;
- se, invece, è stata prevista la deroga (e, quindi, gli ammortamenti continuano ad essere dedotti dal concedente), la rivalutazione compete al concedente.

La seconda situazione risulta più delicata, in quanto si potrebbe dubitare che l'impresa che risulta meramente proprietaria dell'azienda si consideri **"operante"** nei settori alberghiero e termale, così come vuole la nor-

ma ai fini della rivalutazione gratuita.

Più critica ancora è la situazione in cui oggetto di affitto non è l'azienda alberghiera, ma il mero immobile. In queste situazioni, l'unica possibilità per accedere al beneficio della rivalutazione è quella di sostenere che, comunque, l'immobile è adibito all'attività alberghiera, pur se in capo ad un altro soggetto.

La soluzione dell'Agenzia delle Entrate (spiegata, però, con solo riferimento all'azienda) è stata quella di adottare un **approccio flessibile**, basato sulla *ratio* sottesa dalla disposizione, rappresentata dalla necessità di sostenere i settori alberghiero e termale, sostanzialmente fermi nel corso del 2020 a causa delle restrizioni alla mobilità.

Ratio della norma legata al sostegno del settore

La risposta ad interpello evidenzia, infatti, che questa finalità risulta realizzata anche nel caso in esame, in cui la gestione dell'azienda alberghiera è in capo ad un soggetto diverso, pur se appartenente al medesimo gruppo ed incluso nello stesso consolidato fiscale.

Viene correttamente sostenuto che la stessa finalità **non** potrebbe trovare applicazione nel momento in cui, come nel caso in esame, la società che esercita l'azienda non è legittimata ad effettuare la rivalutazione, in quanto gli ammortamenti sono dedotti dal concedente. Non appare rilevante, da ultimo, la circostanza che le parti abbiano stipulato simultaneamente un contratto di locazione dell'immobile e un contratto di affitto di azienda.

La variazione delle lavorazioni impatta sull'autoliquidazione INAIL

In previsione dell'adempimento il datore di lavoro deve verificare la correttezza della classificazione

/ Fabrizio VAZIO

In vista delle operazioni di **autoliquidazione**, è necessario verificare la correttezza dei dati che fondano il rapporto tra azienda e INAIL.

In particolare, la verifica circa la correttezza della **classificazione** non potrà che partire dall'attualità della stessa. In altre parole, occorre verificare se il datore di lavoro svolge le lavorazioni per le quali è classificato o nel tempo le ha **mutate** non rendendo note tali modifiche all'Istituto assicuratore, che pertanto non ha adeguato la classificazione tariffaria.

Stiamo parlando di **variazione** della lavorazione, che è cosa ben diversa dalla **rettifica** della classificazione.

A tal proposito, va subito precisato che, anche nel caso in cui la stessa attività tra la vecchia e la nuova tariffa venga classificata in modo diverso, non siamo in presenza di una variazione.

Pensiamo a un negozio di ferramenta, in passato classificato a più voci di tariffa (6240, 0111, 0722, ecc.) e che in sede di migrazione avrebbe dovuto passare alla voce "0119" che appunto prevede "Commercio di ferramenta, vernici, materiale elettrico e termoidraulico, comprese le eventuali operazioni effettuate sui prodotti venduti".

Anche qualora il "ribaltamento" da vecchia a nuova tariffa non sia andato a buon fine, magari perché è rimasta invariata la classificazione **plurima**, non si applica la disciplina della variazione poiché in questo caso non sono in alcun modo mutate le lavorazioni aziendali: si tratta infatti di una rettifica e non di una variazione.

La distinzione è estremamente importante, perché la disciplina della variazione è più **penalizzante** rispetto a quella della rettifica per il datore di lavoro.

Infatti, le Modalità applicative delle nuove Tariffe (MAT) approvate con DM [27 febbraio 2019](#) prevedono, all'art. 10 comma 1, che "Qualora la variazione totale o parziale dell'attività già assicurata (cessazione di una o più lavorazioni, modificazione di estensione e di natu-

ra del rischio, ecc.) comporti una classificazione delle lavorazioni diversa da quella in precedenza applicata, l'INAIL provvede ad applicare la nuova classificazione delle lavorazioni e il relativo tasso con **decorrenza** dalla data della variazione stessa".

Il comma 3 precisa ulteriormente che "in caso di tardata o **omessa** presentazione delle denunce di variazione di cui al presente articolo che abbia comportato la liquidazione ed il pagamento di un premio maggiore di quello effettivamente dovuto, i relativi provvedimenti decorrono dal primo giorno del mese successivo a quello di presentazione della denuncia".

La disciplina della variazione è ispirata quindi a un principio di generale **retroattività** con un'unica eccezione, prevista in danno del datore di lavoro: ecco dunque la decisiva importanza di un accurato controllo circa l'attualità delle lavorazioni aziendali e di una tempestiva comunicazione all'Istituto di eventuali mutamenti.

Infatti, ove venga **omessa** la denuncia di variazione delle lavorazioni, il datore di lavoro si troverà esposto alla possibile richiesta di premi arretrati con sanzioni in sede di verifica ispettiva (art. 10 comma 1) o verserà inutilmente premi in più senza poterli recuperare in futuro (art. 10 comma 3).

A ciò si aggiunge che, anche ove il datore di lavoro abbia denunciato la variazione e l'INAIL non abbia provveduto, ad esempio, all'apertura del **nuovo rischio**, una eventuale ispezione potrà sempre provocare la richiesta di premi arretrati nell'ambito prescrizionale, per via del generale principio di retroattività della variazione di cui all'art. 10 comma 1 MAT.

Parimenti, è infine importante effettuare la verifica anche se, pur in presenza di lavorazioni invariate, il personale assicurato non abbia mutato mansione, al fine di non denunciare in modo errato i **salari**, rimanendo esposti, anche in questo caso, a eventuali recuperi di premi e sanzioni da parte dell'Istituto assicuratore.

Per il lavoratore che rifiuta il vaccino licenziamento come ultima ratio

L'obbligo di garantire la sicurezza va bilanciato con la libertà individuale

/ Giosafat RIGANÒ

Hanno suscitato interesse le dichiarazioni rilasciate recentemente ad alcuni organi di informazioni da due insigni giuristi (Guarinello e Ichino) in merito alla possibilità per il datore di lavoro di licenziare il lavoratore che dovesse rifiutare il **vaccino** contro il coronavirus.

Pur essendo, allo stato, una questione teorica, in quanto il vaccino non è ancora disponibile in numero tale da consentire la somministrazione a tutti i cittadini, il punto di partenza è la constatazione che **non** è previsto un **obbligo di vaccinazione** contro il coronavirus a livello generale e tanto meno sui luoghi di lavoro. Una simile, eventuale, imposizione da parte del legislatore potrebbe, peraltro, essere in contrasto con l'[art. 32](#) della Costituzione, secondo cui "Nessuno può essere obbligato a un determinato trattamento sanitario se non per disposizione di legge".

Dunque, nell'attuale scenario il lavoratore non ha un obbligo ma, eventualmente, un onere di vaccinarsi, ove ciò assuma rilievo per lo svolgimento in sicurezza della prestazione lavorativa nell'ambiente di lavoro.

Diversa conclusione – nel senso cioè di un obbligo di vaccinarsi – non sembra possa fondarsi neppure dall'[art. 20](#) del DLgs. 81/2008 che, in generale, al primo comma, stabilisce che "ogni lavoratore deve prendersi cura della propria salute e sicurezza e di quella delle altre persone presenti sul luogo di lavoro, su cui ricadono gli effetti delle sue azioni o omissioni, conformemente alla sua formazione, alle istruzioni e ai mezzi forniti dal datore di lavoro".

Cambiando l'angolo di visuale, è assai diversa la posizione del **datore** di lavoro. Infatti, in base all'[art. 2087](#) c.c. il datore di lavoro è tenuto ad adottare tutte le **misure di sicurezza** che "secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica" sono necessarie a tutelare la salute dei lavoratori. La violazione del generale obbligo di sicurezza espone il datore di lavoro a dover risarcire i danni eventualmente provocati ai dipendenti; inoltre, il datore di lavoro può essere tenuto a risarcire anche i danni che i dipendenti provocano a terzi nello svolgimento delle mansioni assegnate, in forza di quanto previsto dall'[art. 2049](#) c.c.

Dunque, è da ritenere che il datore di lavoro possa essere costretto a **offrire** ai dipendenti il vaccino (ove l'ASL lo dovesse individuare tra i destinatari), al fine di garantire la sicurezza nel posto di lavoro ed evitare di dover rispondere dei danni provocati agli altri dipendenti o a terzi.

Del resto, l'[art. 279](#), secondo comma del DLgs. 81/2008

stabilisce espressamente che "Il datore di lavoro, su conforme parere del medico competente, adotta misure protettive per quei lavoratori per i quali, anche per motivi sanitari individuali, si richiedono **misure speciali** di protezione, fra le quali: a) la messa a disposizione di vaccini efficaci per quei lavoratori che non sono già immuni all'agente biologico presente nella lavorazione, da somministrare a cura del medico competente; b) l'allontanamento temporaneo del lavoratore secondo le procedure dell'art. 42".

Il datore di lavoro deve contrastare i rischi derivanti dal rifiuto

Visto l'obbligo del datore di lavoro di salvaguardare la salute e la sicurezza nei luoghi di lavoro, ove il lavoratore non accetti il vaccino (a prescindere dalle motivazioni eventualmente addotte, anche per ipotesi di natura sanitaria), il datore è tenuto ad assumere ogni iniziativa volta a contrastare i rischi derivanti dal rifiuto, senza ovviamente essere costretto a dover modificare la propria struttura organizzativa.

Si può, ad esempio, immaginare – purché ciò sia compatibile con le esigenze aziendali – che il datore di lavoro possa ovviare al rifiuto di vaccinarsi offrendo al lavoratore lo **smart working** o l'adibizione a ruoli senza alcun contatto con altri dipendenti o terzi. Del resto, l'[art. 42](#) del DLgs. 81/2008 prevede che il datore di lavoro debba adibire il lavoratore inidoneo, "ove possibile, a mansioni equivalenti o, in difetto, a mansioni inferiori garantendo il trattamento corrispondente alle mansioni di provenienza".

Ove non fosse possibile adottare misure alternative, il datore di lavoro potrebbe **sospendere il lavoratore**, vertendosi in una ipotesi di temporanea (in quanto legata a una situazione, almeno si spera, congiunturale, quale è la pandemia derivata dalla diffusione del coronavirus) impossibilità sopravvenuta della prestazione lavorativa per fatto a sé non imputabile.

In conclusione, il datore di lavoro può essere costretto ad adottare misure di cautela ove il dipendente si dovesse rifiutare di vaccinarsi, avendo l'obbligo di tutelare la salute e la sicurezza sui luoghi di lavoro.

Solo ove tale situazione dovesse incidere sulla organizzazione del lavoro, si può ipotizzare un **licenziamento** per giustificato motivo oggettivo e non certo disciplinare, non potendosi configurare nel rifiuto a vaccinarsi un inadempimento del lavoratore.

Appello incidentale della Riscossione dopo l'erariale a rischio se tardivo

Il suo appello non dipende da quello erariale

/ Alfio CISSELLO

L'art. 334 comma 1 c.p.c. stabilisce: "le parti contro le quali è stata proposta impugnazione e quelle chiamate ad integrare il contraddittorio a norma dell'art. 331 possono proporre impugnazione incidentale anche quando per esse è decorso il termine o hanno fatto acquiescenza alla sentenza".

Il successivo comma 2 prevede che se l'impugnazione principale è dichiarata **inammissibile**, l'impugnazione incidentale tardiva perde efficacia.

Secondo un orientamento **l'interesse all'appello incidentale tardivo** deve scaturire dall'appello principale; in altre parole, appello principale e appello incidentale tardivo non sono impugnazioni caratterizzate da completa autonomia.

Forte di questo principio, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 29337 dello scorso 23 dicembre, ha stabilito che l'appello incidentale tardivo può sì essere presentato quando a seguito di appello principale per l'appellante incidentale sono decorsi i termini di decadenza, ma è necessario che l'interesse all'incidentale tardivo scaturisca da quello principale.

Allora, se, a seguito di sentenza favorevole al contribuente, l'Agenzia delle Entrate ha presentato appello principale per questioni inerenti alla propria estromissione dal giudizio, e l'Agente della riscossione propone appello incidentale tardivo per questioni sulla **notifica dell'atto**, questo è inammissibile.

L'Agente della riscossione avrebbe dovuto appellare, in via principale o incidentale **tempestivamente**, posto che l'interesse al suo appello era "originario", non derivando dall'appello principale.

Il principio esposto mette a rischio in particolar modo la parte pubblica.

Si veda la Cassazione 30 gennaio 2018 n. 2248, secondo la quale, in un caso di accoglimento parziale del ricorso contro l'avviso di liquidazione (in cui la parte sfavorevole all'Erario riguardava il solo capo di sentenza relativo alle imposte ipocatastali), l'appello principale del contribuente non comporta, in automatico, la possibilità, per l'Erario, di proporre appello incidentale tardivo, che non può essere sorretto da un **autonomo interesse** a impugnare.

Esiste comunque un **diverso orientamento**, secondo cui l'appello incidentale tardivo può riguardare anche capi di sentenza diversi da quello principale, senza che rilevi il c.d. interesse originario all'appello (Cass. 9 dicembre 2019 n. 32023, Cass. 16 novembre 2018 n. 29593).

Massima attenzione all'incidentale tardivo

In ultima analisi, è sempre bene rammentare che:

- l'appello incidentale deve in ogni caso e a pena di inammissibilità, essere proposto **entro sessanta giorni** dalla ricezione del principale, mediante deposito delle controdeduzioni ([art. 54](#) del DLgs. 546/92);
- l'appello incidentale può, nei limiti indicati, essere tardivo, con controdeduzioni depositate oltre il termine di impugnazione della sentenza (breve o lungo) ma sempre nei sessanta giorni dalla **ricezione dell'appello** principale.

Nuovi valori per l'usufrutto nel 2021

Pubblicato in G.U. il decreto che aggiorna valori di rendite e diritti di usufrutto al nuovo tasso di interesse legale

/ Anita MAURO

A decorrere dal 1° gennaio 2021, per effetto del DM 11 dicembre [2020](#) (pubblicato sulla G.U. 15 dicembre 2020 n. 310), il tasso di interesse legale è stato ridotto dallo 0,05% annuo allo 0,01% (si veda "[Scende allo 0,01% il tasso di interesse legale dal 1° gennaio 2021](#)", del 16 dicembre 2020).

Conseguentemente, il DM [18 dicembre 2020](#), pubblicato sulla G.U. 30 dicembre 2020 n. 322, ha adeguato le modalità di calcolo dei **diritti di usufrutto**, uso e abitazione e delle rendite o pensioni al nuovo tasso di interesse legale.

Si ricorda, infatti, che per la determinazione della base imponibile dell'imposta di registro ([art. 46](#) del DPR 131/86), il valore delle rendite e pensioni, nonché il valore dei diritti reali di uso, usufrutto e abitazione, sono determinati usando coefficienti **aggiornati periodicamente** sulla base della variazione del tasso legale di interesse. Lo stesso metodo di determinazione del valore è utilizzato nell'ambito delle imposte sulle successioni e donazioni, a norma dell'[art. 17](#) comma 1 del DLgs. 346/90, nonché con riferimento alle imposte ipotecaria e catastale (in virtù del rinvio operato dagli [artt. 2](#) comma 1 e [10](#) del DLgs. 347/90).

Inoltre, sebbene il DM [18 dicembre 2020](#) si riferisca espressamente solo all'imposta di registro e alle imposte sulle successioni e donazioni, le modifiche in esso contenute rilevano anche ai fini delle **imposte sui redditi**. Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (cfr. ris. n. [188/2009](#)), il metodo di determinazione del valore dei diritti reali di uso, usufrutto e abitazione individuato per l'imposta di registro va applicato anche nell'ambito dell'imposizione diretta.

La riduzione del tasso di interesse legale dallo 0,05% allo 0,01%, operata dal DM 11 dicembre [2020](#) (con efficacia dal 1° gennaio 2021), ha, quindi, richiesto l'intervento del DM [18 dicembre 2020](#), che ha adeguato il valore dei coefficienti da utilizzare, ai fini delle imposte di registro, delle imposte sulle successioni e donazioni e delle imposte ipotecaria e catastale, per determinare il valore di rendite e pensioni e per calcolare il valore dei diritti reali di uso, usufrutto e abitazione.

In particolare, il DM 18 dicembre 2020 fissa nella **misura di 10.000**, dal 1° gennaio 2021, il coefficiente per la determinazione del valore delle rendite e delle pensioni, ai sensi degli [artt. 46](#) comma 2 del DPR 131/86 e [17](#) comma 1 del DLgs. 346/90. Anteriormente (dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020), tale coefficiente era stato fissato nella misura di 2.000 dal DM 20 dicembre 2019 (in relazione al tasso di interesse dello 0,050% fissato dal DM 12 dicembre 2019, si veda "Adeguati i valori dell'usufrutto al nuovo tasso di interesse legale" del

31 dicembre 2019).

L'aumento a 10.000 del coefficiente da usare per determinare il valore delle rendite comporta un **ulteriore innalzamento del valore** delle rendite, atteso che, ad esempio, per determinare il valore di una rendita a tempo indeterminato o perpetua, costituita dal 1° gennaio 2021, è necessario moltiplicare il valore dell'annualità per il coefficiente di 10.000, con effetti paradossali (si veda, con riferimento ai valori applicabili nel 2017 "[Il tasso d'interesse legale fa salire le rendite](#)", del 20 febbraio 2017).

L'[art. 1](#) comma 3 del DM 18 dicembre 2020, inoltre, sostituisce il prospetto dei coefficienti allegato al DPR [131/86](#), necessario per la determinazione del valore del diritto di usufrutto a vita e delle rendite o pensioni vitalizie (si veda il prospetto in calce all'articolo).

Anche tali coefficienti, infatti, devono essere **aggiornati** in conseguenza della modifica del tasso legale di interesse.

I nuovi valori definiti dal DM 18 dicembre 2020 si applicano, per espressa disposizione dell'[art. 2](#) del medesimo DM: agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi ed alle donazioni fatte a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Di conseguenza, volendo determinare, ad esempio, il valore dell'usufrutto costituito, con atto pubblico stipulato il **10 gennaio 2021**, a favore di un soggetto di 59 anni, gravante su un immobile la cui piena proprietà ha un valore pari a 120.000 euro, è necessario procedere nel modo seguente.

Occorre determinare il valore dell'annualità, moltiplicando il valore della piena proprietà per il tasso di interesse legale: 120.000 euro x 0,010% = 12 euro.

Il valore dell'usufrutto si ottiene moltiplicando il valore dell'annualità (ottenuto come sopra illustrato) per il coefficiente corrispondente all'età del beneficiario (59 anni), desumibile dalla [tabella](#) allegata al DPR [131/86](#) (come aggiornata dal DM 18 dicembre 2020), che è pari a 6.000. Il valore dell'usufrutto risulta, quindi, pari a 12 x 6.000 = 72.000 euro. Di riflesso, è possibile determinare anche il valore della nuda proprietà, sottraendo, al valore della piena proprietà, il valore dell'usufrutto come poco sopra determinato: 120.000 - 72.000 = 48.000 euro. Il valore dell'usufrutto **aumenta** quanto più giovane è la persona beneficiaria, atteso che si suppone che il soggetto più giovane possa godere del bene oggetto del diritto di usufrutto per più tempo.

Si riportano nella tabella sottostante i nuovi coefficienti applicabili dal 1° gennaio 2021.

Coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto a vita delle rendite o pensioni vitalizie calcolati al saggio di interesse dello 0,01%	
Età del beneficiario	Coefficienti da applicare dal 1° gennaio 2021
0 - 20 anni compiuti	9.500
21 - 30 anni compiuti	9.000
31 - 40 anni compiuti	8.500
41 - 45 anni compiuti	8.000
46 - 50 anni compiuti	7.500
51 - 53 anni compiuti	7.000
54 - 56 anni compiuti	6.500
57 - 60 anni compiuti	6.000
61 - 63 anni compiuti	5.500
64 - 66 anni compiuti	5.000
67 - 69 anni compiuti	4.500
70 - 72 anni compiuti	4.000
73 - 75 anni compiuti	3.500
76 - 78 anni compiuti	3.000
79 - 82 anni compiuti	2.500
83 - 86 anni compiuti	2.000
87 - 92 anni compiuti	1.500
93 - 99 anni compiuti	1.000

Per l'autoliquidazione INAIL primi adempimenti il 16 febbraio 2021

L'Istituto assicuratore fornisce le istruzioni per le operazioni di versamento dei premi e dichiarazione delle retribuzioni

/ Luca MAMONE

Con una nota operativa pubblicata il 31 dicembre 2020, l'INAIL è intervenuto in merito alle operazioni di **autoliquidazione** 2020/2021, riepilogando le scadenze degli adempimenti a carico dei datori di lavoro e fornendo istruzioni riferite alle riduzioni contributive.

In sintesi, si ricorda che entro il termine del 16 febbraio 2021 dovranno essere versati sia il **premio** di autoliquidazione (in unica soluzione o come prima rata) sia i contributi associativi, questi ultimi in unica soluzione. Invece, il termine per la presentazione delle **dichiarazioni** delle retribuzioni effettivamente corrisposte nell'anno 2020 è fissato al 1° marzo 2021.

Nell'occasione, i datori di lavoro titolari di PAT (Posizioni Assicurative Territoriali) dovranno presentare le dichiarazioni delle retribuzioni esclusivamente con i servizi telematici **"AL.P.I. online"**, che calcola anche il premio dovuto, e "Invio telematico Dichiarazione Salari". Invece, i datori di lavoro **marittimi** in possesso di PAN (Posizioni Assicurative Navigazione) dovranno trasmettere le dichiarazioni delle retribuzioni esclusivamente con il servizio on-line "Invio retribuzioni e calcolo del premio". Tramite tale servizio sarà possibile richiedere anche il certificato di assicurazione dell'equipaggio.

L'INAIL ricorda poi che l'art. 1 comma 36 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha disposto la **sospensione** dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021 per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del DPCM 24 ottobre 2020. Nel merito, l'INAIL comunica che con una prossima nota saranno fornite le istruzioni per la relativa applicazione.

Con particolare riferimento ai versamenti, l'INAIL ricorda che il premio di autoliquidazione può essere pagato, anziché in unica soluzione entro il 16 febbraio 2021, in **quattro rate** trimestrali, ognuna pari al 25% del premio annuale. In questo caso sulle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi**, calcolati applicando il tasso medio di interesse dei titoli di Stato dell'anno precedente (0,59% per il 2020). In sintesi, le date utili ai fini del versamento sono il 16 febbraio, il 17 maggio, il 20 agosto e il 16 novembre 2021.

Ancora, i datori di lavoro che presumono di erogare nell'anno 2021 retribuzioni per un importo **inferiore** a quello corrisposto nel 2020 (ad esempio per riduzione o cessazione dell'attività prevista nel 2021), devono inviare all'INAIL entro il prossimo 16 febbraio la comunicazione motivata di riduzione delle retribuzioni presunte utilizzando il servizio "Riduzione Presunto" e indicando le minori retribuzioni che prevedono di corrispondere.

Tale importo costituisce la base per il calcolo del **premio anticipato** dovuto per il 2021 in sostituzione dell'importo delle retribuzioni erogate nel 2020.

Sempre in termini di importo dei versamenti, va ricordato che ai sensi dell'art. 1 comma 358 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), a decorrere dal 1° gennaio 2021 non trova più applicazione l'addizionale a carico delle imprese che operano in settori comportanti esposizione all'**amianto**.

Dopo aver illustrato i principali adempimenti e la mappa delle relative scadenze, l'INAIL riepiloga le **riduzioni** contributive applicabili in sede di autoliquidazione 2020/2021.

Per le imprese artigiane riduzione del 6,81%

Tra queste, la riduzione più importante è sicuramente quella che riguarda le **imprese artigiane**. Le istruzioni ricordano che, con riferimento alla **regolazione** 2020, sono ammesse alla riduzione le imprese in regola con tutti gli obblighi previsti in materia di sicurezza nei luoghi di lavoro dal DLgs. 81/2008 e dalle specifiche normative di settore, che non abbiano registrato infortuni nel biennio 2018/2019 e che abbiano presentato la preventiva richiesta di ammissione al beneficio barrando la casella "Certifico di essere in possesso dei requisiti ex lege 296/2006, art. 1, commi 780 e 781" nella dichiarazione delle retribuzioni 2019, inviata entro il 2 marzo 2020. La riduzione si applica alla regolazione 2020 nella misura del **6,81%**.

Invece, l'applicazione della riduzione alla regolazione **2021**, per l'autoliquidazione 2021/2022, è subordinata alla presentazione della domanda di ammissione al beneficio da effettuare barrando l'apposita casella "Certifico di essere in possesso dei requisiti ex lege 296/2006, art. 1, commi 780 e 781" nella dichiarazione delle retribuzioni 2020 da presentare entro il 1° marzo 2021.

Società non operative, quote di fondi chiusi con coefficiente del 15%

Per l'Agenzia, tali attività non sono assimilabili ai titoli in serie e di massa

/ Luisa CORSO

Con risposta ad interpello n. 636 del 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al coefficiente da applicare, ai fini del test di operatività per le società di comodo (art. 30 della L. 724/94), alle immobilizzazioni finanziarie costituite da quote di **fondi mobiliari chiusi**.

Si ricorda al riguardo che l'art. 30 comma 1 lett. a) della L. 724/94 stabilisce che, ai fini del computo dei ricavi presunti, da confrontare con i ricavi effettivi per verificare lo status di "società non operativa", occorre applicare la percentuale del **2%** al valore dei beni indicati nell'art. 85 comma 1, lett. c), d) ed e) del TUIR, nonché delle quote di partecipazione nelle società di persone commerciali di cui all'art. 5 del TUIR, aumentato del valore dei crediti.

In altre parole, oltre alle quote di società di persone e ai crediti (finanziari), il coefficiente del 2% si applica, per espressa previsione normativa, su:

- azioni o quote di partecipazione (art. 85 co. 1, lett. c);
- strumenti finanziari simili alle azioni (art. 85 co. 1, lett. d);
- obbligazioni o altri titoli in serie o di massa (art. 85 co. 1, lett. e).

Nel caso prospettato, una società aveva sottoscritto quote di un fondo d'investimento mobiliare chiuso di diritto statunitense le quali erano state iscritte alla voce "Altri titoli" delle immobilizzazioni finanziarie di Stato patrimoniale e costituivano l'unico asset della società.

Come chiarito dalla stessa società, le suddette quote di partecipazione **non sono rappresentate da titoli**, né sono collocate presso il pubblico e pertanto non possono essere annoverate tra gli strumenti finanziari di cui all'art. 85 comma 1, lett. e), del TUIR (obbligazioni o altri titoli in serie o di massa); inoltre, le predette quote non erano classificabili come azioni o quote di partecipazioni in soggetti IRES, né come strumenti finanziari simili alle azioni, né, infine, come quote di partecipazione in società di persone commerciali di cui all'art. 5 del TUIR.

Ciò premesso, seppur una lettura formale della norma implichi la classificazione delle quote in esame tra le "altre immobilizzazioni" con conseguente applicazione del **coefficiente del 15%** (previsto dall'art. 30 comma 1 lett. c) della L. 724/94), la società evidenzia come sotto il profilo logico e sostanziale, nel caso di specie dovrebbe trovare comunque applicazione la percentuale del 2% stabilita dall'art. 30 comma 1 lett. a). Ciò in quan-

to l'investimento ha carattere finanziario e la sottoscrizione delle quote del fondo presenta forti affinità, sotto un profilo strettamente oggettivo, con l'**acquisizione diretta** di azioni o quote societarie (il fondo non costituisce altro che un veicolo per l'investimento in capitale di rischio di start-up innovative).

Stando alla soluzione prospettata dalla società, dunque, a tale partecipazione **indiretta** andrebbe riconosciuto il medesimo trattamento riservato alla corrispondente partecipazione diretta (acquisto diretto delle partecipazioni nelle medesime start-up innovative) ai fini della determinazione dei ricavi (minimi) presunti, ossia, dell'applicazione della percentuale del 2%.

Con la risposta n. 636/2020 l'Agenzia ritiene però **non condivisibile** tale impostazione, chiarendo come, al contrario, le predette quote vadano ricondotte alla voce "altre immobilizzazioni" dell'art. 30 comma 1, lett. c), della L. 724/94 con conseguente applicazione della relativa percentuale del 15% ai fini della determinazione dei ricavi minimi.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, infatti, la voce "altre immobilizzazioni" presenta **natura residuale**, attraendo a sé tutti gli asset (anche finanziari) iscritti tra le immobilizzazioni non riconducibili alle lettere a) e b) dello stesso comma 1 dell'art. 30. È il caso, prosegue l'Agenzia, delle quote del fondo in esame, le quali si sostanziano in un investimento di liquidità con un orizzonte temporale di lungo periodo, classificato tra le immobilizzazioni finanziarie e valutato con il metodo del costo.

Le conclusioni cui giunge l'Amministrazione finanziaria nella risposta n. 636/2020 non dovrebbero, tuttavia, assumere valenza generale; infatti, la soluzione prospettata dalla società istante, seppur non condivisa dall'Agenzia con riguardo ad una fattispecie relativa a fondi mobiliari chiusi, caratterizzati da una minore "propensione" al collocamento sul mercato, potrebbe invece assumere rilievo nell'ipotesi di **fondi mobiliari aperti**, le cui quote, di regolare negoziazione sul mercato, possono facilmente essere assimilate, sotto il profilo sostanziale, a titoli in serie e di massa (questa soluzione, del resto, è stata accolta con valenza generale dalla risposta ad interpello n. 956-347/2018, seppur non riferita alle società non operative). In tal caso, tornerebbe quindi applicabile, nel calcolo dei ricavi minimi presunti per le società non operative, il **coefficiente del 2%**.

Il giudicato favorevole dello spedizioniere si estende all'importatore

L'estensione del giudicato, però, è sottoposta a limiti precisi

/ Diego ZUCAL

Nell'ipotesi in cui, per una medesima obbligazione, esistono più debitori, l'[art. 84](#) del Reg. Ue 952/2013 (CDU) dispone che essi siano responsabili in solido al pagamento dell'importo dovuto.

Similmente, in tema di rappresentanza, l'[art. 77](#), par. 3 del CDU stabilisce che "il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana".

L'importatore è, pertanto, legato al rappresentante indiretto da un obbligo di **solidarietà passiva paritetica**, che pone tutti i condebitori sullo stesso piano nei confronti dell'Amministrazione doganale.

All'interno di tale contesto normativo è certamente rilevante il principio enunciato nella sentenza della Cassazione n. [28151](#) del 10 dicembre 2020. Secondo tale pronuncia, infatti, anche in materia doganale trova applicazione l'[art. 1306](#), comma 2 c.c., secondo cui la sentenza pronunciata fra creditore e coobbligato può, da questo, essere **opposta al creditore**, salvo che la stessa sia fondata sopra ragioni personali del condebitore.

Nel caso analizzato dalla Corte di Cassazione l'importatore impugnava un provvedimento impositivo concernente l'**omesso versamento dell'IVA all'importazione**.

Soccombente nei primi due gradi di giudizio, l'importatore invocava, dinanzi al Supremo Collegio, l'estensione degli effetti favorevoli del giudicato nel frattempo formatosi, in relazione al medesimo debito, nei confronti dello spedizioniere.

A fronte di tale eccezione i giudici di legittimità hanno stabilito che "non vi è dubbio che della decisione favorevole possa giovare, ex art. 1306, comma 2, c.c., anche l'odierna ricorrente, attinta da un titolo di responsabilità solidale (...). Ciò in quanto, si specifica in sentenza, il giudicato non è fondato su ragioni personali dello spedizioniere (ad esempio, vizio di notifica dell'atto impositivo), bensì sull'**assenza di evasione** dell'IVA all'importazione.

Il principio di diritto stabilito dalla pronuncia in esame incontra, tuttavia, precisi **limiti**.

Come è stato chiarito nella sentenza della Cassazione n. [33095](#) del 16 dicembre 2019, l'estensione del giudicato è applicabile unicamente al ricorrere di **quattro condizioni**: la sentenza deve essere passata in giudicato (sul punto *cfr.*, per la materia tributaria, Cass. n. [12766](#) del 19 giugno del 2015); non si deve già essere formato un giudicato nei rapporti tra condebitore e creditore, altrimenti operano le preclusioni previste dall'[art. 2909](#) c.c.; la richiesta di estensione deve essere tempestivamente sollevata in giudizio (in particolare, il giudicato non deve essersi formato prima della scadenza del termine per l'ultima allegazione difensiva); infine, il giudicato non deve riguardare ragioni personali del condebitore.

Estensione applicabile unicamente al ricorrere di quattro condizioni

Sul punto, appare opportuna una precisazione. Oltre a quelli sopra analizzati, in materia di tributi armonizzati l'opponibilità del giudicato incontra – anche – i limiti imposti dalla sentenza della Corte di Giustizia 3 settembre 2009, causa [C-2/08](#). In tale pronuncia, i giudici unionali hanno stabilito che le modalità di attuazione del principio dell'autorità della cosa giudicata non devono essere strutturate, negli ordinamenti degli Stati membri, in modo da rendere **"impossibile o eccessivamente difficile"** l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività).

Di conseguenza, qualora ravvisasse la violazione di una norma unionale, il giudice della causa nella quale fosse sollevata l'eccezione ben potrebbe **negare** l'applicazione estensiva del giudicato, asserendo che il medesimo, se applicato, non consentirebbe "l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario".

Rivalutazione facoltativa nel bilancio 2019/2020 per i "non solari"

Con la risposta a interpello n. 640 del 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, per i soggetti con esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, la rivalutazione da eseguirsi ai sensi dell'[art. 110](#) del DL 104/2020 nel bilancio 2019/2020 **rappresenta una facoltà**, e non un obbligo.

Tali soggetti possono, quindi, **scegliere** se effettuare la rivalutazione in esame nel bilancio 2019/2020 o, in alternativa, nel bilancio dell'esercizio 2020/2021.

Non risulta invece possibile, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, effettuare la rivalutazione in entrambi i bilanci.

Neutralità "nel primo step" per il conferimento della S.O. italiana

Con la risposta a interpello n. 633 del 31 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il conferimento dell'azienda appartenente alla stabile organizzazione italiana di una società comunitaria in favore di un'altra società comunitaria è regolato dal **regime di neutralità** ai sensi dell'[art. 176](#) comma 2 del TUIR, in quanto l'azienda è situata in Italia (non rileva, a tali fini, che entrambi i soggetti che prendono parte all'operazione non siano residenti).

L'Agenzia delle Entrate conferma, però, il principio della riso-

luzione n. [63/2018](#) secondo cui, se le partecipazioni ricevute a fronte del conferimento non fanno più parte del patrimonio della stabile organizzazione, ma sono attribuite direttamente alla casa madre, esse si considerano realizzate al valore normale.

Viene, inoltre, confermato che l'operazione non è soggetta ad IVA per carenza del presupposto oggettivo (con il possibile onere della rettifica della detrazione a norma dell'[art. 19-bis2](#) del DPR 633/72) e sconta l'imposta di registro in misura fissa.