

Giovedì 28 gennaio 2021

IL CASO DEL GIORNO

La cessione di opere di design nautico è soggetta a IVA

/ Stefano COMISI

L'ideazione di opere di **design nautico**, sulla base dei progetti pianificati dal costruttore dell'unità da diporto, e la concessione a tale costruttore di una licenza esclusiva sia sull'opera che sui diritti d'autore e sui diritti di design non integra una cessione di diritti d'autore esclusa [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Non fallibile l'ente associativo per la formazione professionale regionale

/ Antonio NICOTRA

Secondo la pronuncia della Cassazione n. 22955/2020, l'ente associativo dedito **esclusivamente** all'attività di formazione professionale sulla base di progetti predisposti [...]

PAGINA 8

FISCO

Intera spesa sostenibile da uno o più condomini per il superbonus

Possibile la deliberazione condominiale per l'esecuzione di un intervento con la detrazione del 110% a loro spese

/ Stefano SPINA

La possibilità che **uno o più condomini** si facciano carico dell'**intera spesa** per l'efficientamento energetico o antisismico dell'immobile è già stata affrontata su *Eutekne.info* (si veda "Superbonus possibile anche in capo a un solo condomino" del 5 ottobre 2020).

Capita infatti che, all'interno dei condomini, alcuni partecipanti non vogliano o possano fruire della detrazione e quindi siano contrari all'esecuzione dei lavori.

Ne sono esclusi ad esempio, in base alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 33/2008, i soggetti di cui all'art. 74 del TUIR e quindi gli organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli a ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i Comuni, le Unioni di comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori del demanio collettivo, le comunità montane, le Province e le Regioni.

Al riguardo l'art. 10 comma 3 DL 76/2020 ha previsto che ciascun

partecipante alla comunione o al condominio possa realizzare a proprie spese ogni opera di cui all'art. 2 della L. 13/89 relativa all'abbattimento delle **barriere architettoniche** e all'art. 119 del DL 34/2020 riguardante il "superbonus".

In pratica tale norma, nata per l'abbattimento delle barriere architettoniche ma **estesa** anche ai lavori rientrati nel **superbonus**, prevede la possibilità che uno o più condomini si facciano carico dell'intera spesa, peraltro coperta dalla detrazione del 110%.

Successivamente la legge di bilancio per l'anno 2021, integrando il comma 9-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, ha previsto che le **deliberazioni** dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condomini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, siano valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio purché i condomini, ai quali sono imputate [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Coacervo ancora applicabile nell'imposta sulle donazioni

Con affrancamento contestuale al riallineamento niente vincolo di sospensione

Urge una riforma sull'obbligo del contraddittorio preventivo

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Realizzo controllato al test dell'effetto demoltiplicativo

/ Salvatore SANNA

Con la risposta a interpello n. 57, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha proposto un'interpretazione restrittiva sull'ambito di applicazione del regime previsto dall' [...]

PAGINA 4

La cessione di opere di design nautico è soggetta a IVA

Per l'assenza di protezione da diritto d'autore, decisiva l'assenza del carattere creativo e del valore artistico

/ Stefano COMISI

L'ideazione di opere di **design nautico**, sulla base dei progetti pianificati dal costruttore dell'unità da diporto, e la concessione a tale costruttore di una licenza esclusiva sia sull'opera che sui diritti d'autore e sui diritti di design non integra una cessione di diritti d'autore esclusa dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'[art. 3](#) comma 4 lett. a) del DPR 633/72.

Quest'ultima norma esclude dall'applicazione dell'IVA le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore effettuate dagli autori e loro eredi o legatari. Tuttavia, in quanto disposizione di natura derogatoria rispetto all'ordinario assoggettamento a imposta delle prestazioni di servizi, non può essere **interpretata estensivamente** (così, R.M. 19 giugno 1997 n. [143](#)).

Nella fattispecie considerata, pertanto, l'IVA è applicata, in via ordinaria, ai sensi dell'art. 3 comma 1 del DPR 633/72, il quale definisce la nozione di "prestazioni di servizi" soggette ad IVA: sono tali le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da **obbligazioni** di fare, di non fare e di permettere.

Il tema è stato esaminato, di recente, dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate n. [540](#) del 12 novembre 2020.

Nel caso prospettato, due designer nel settore nautico propendevano per l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA della concessione al committente di una licenza esclusiva sulla propria opera.

Valutando le pattuizioni contrattuali tra i designer e il

costruttore navale, l'Amministrazione finanziaria non riscontra alcun riferimento alla normativa sul diritto d'autore (L. [633/41](#)).

Inoltre, secondo l'analisi delle Entrate, l'attività svolta dagli istanti era maggiormente riconducibile a una prestazione di **servizi** svolta nell'esercizio abituale di un'arte o professione, integrando idealmente il presupposto soggettivo di applicazione dell'IVA ([art. 5](#) del DPR 633/72). Le opere realizzate per il costruttore, infine, non rientravano in nessun elenco previsto dalla L. 633/41, in materia di diritto d'autore, e non erano state registrate nel registro pubblico generale delle opere protette né depositate ai sensi della medesima legge.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, le opere ideate dai due designer non potevano nemmeno essere qualificate come "opere del disegno industriale che presentino di per sé **carattere creativo** e valore artistico", ai sensi dell'[art. 2](#) n. 10 della L. 633/41, in quanto tale prescrizione normativa si riferisce alle opere destinate a una produzione seriale, come quella industriale (conforme a quanto stabilito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 23 marzo 2017 n. [7477](#)), mentre, nel caso di specie, le opere in oggetto costituivano il risultato grafico di un'attività creativa che, ancorché non riferibile a un solo esemplare navale, nemmeno è riferibile a beni destinati a una produzione propriamente "seriale" e, dunque, rivolta a un pubblico maggiormente diffuso.

Pertanto, le stesse non possono essere incluse nemmeno nella definizione più ampia di **opere protette** dal diritto d'autore, ai sensi dell'[art. 1](#) della L. 633/41.

Intera spesa sostenibile da uno o più condomini per il superbonus

Possibile la deliberazione condominiale per l'esecuzione di un intervento con la detrazione del 110% a loro spese

/ Stefano SPINA

La possibilità che **uno o più condomini** si facciano carico dell'**intera spesa** per l'efficientamento energetico o antisismico dell'immobile è già stata affrontata su *Eutekne.info* (si veda "[Superbonus possibile anche in capo a un solo condomino](#)" del 5 ottobre 2020).

Capita infatti che, all'interno dei condomini, alcuni partecipanti non vogliano o possano fruire della detrazione e quindi siano contrari all'esecuzione dei lavori.

Ne sono esclusi ad esempio, in base alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. [33/2008](#), i soggetti di cui all'[art. 74](#) del TUIR e quindi gli organi e amministrazioni dello Stato, compresi quelli a ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i Comuni, le Unioni di comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori del demanio collettivo, le comunità montane, le Province e le Regioni.

Al riguardo l'[art. 10](#) comma 3 DL 76/2020 ha previsto che ciascun partecipante alla comunione o al condominio possa realizzare a proprie spese ogni opera di cui all'[art. 2](#) della L. 13/89 relativa all'abbattimento delle **barriere architettoniche** e all'[art. 119](#) del DL 34/2020 riguardante il "superbonus".

In pratica tale norma, nata per l'abbattimento delle barriere architettoniche ma **estesa** anche ai lavori rientranti nel **superbonus**, prevede la possibilità che uno o più condomini si facciano carico dell'intera spesa, peraltro coperta dalla detrazione del 110%.

Successivamente la legge di bilancio per l'anno 2021, integrando il comma 9-*bis* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, ha previsto che le **deliberazioni** dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condomini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, siano valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio purché i condomini, ai quali sono imputate le spese, esprimano parere favorevole.

Si tratta di due piani di analisi differenti in quanto l'[art. 10](#) del DL 76/2020 prevede la sola deroga all'imputazione millesimale delle spese mentre il comma 9-*bis* legittima una delibera assembleare in tale senso.

La spettanza dell'**intera detrazione** al **soggetto** che ha **sostenuto la spesa** (legittimato in base sia dall'[art. 10](#) comma 3 del DL 76/2020 che dal comma 9-*bis* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020) è stata confermata dall'Agenzia delle Entrate, in ultimo nella circolare 8 luglio 2020 n. [19](#), prevedendo che il singolo condomino possa fruire

della detrazione per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali, in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli [artt. 1123](#) e seguenti c.c., secondo cui "le spese necessarie per la conservazione e per il godimento delle parti comuni dell'edificio per la prestazione dei servizi nell'interesse comune e per le innovazioni deliberate dalla maggioranza sono sostenute dai condomini in misura proporzionale al valore della proprietà di ciascuno, salvo diversa convenzione".

Nello specifico la diversa ripartizione decisa dall'assemblea ex [art. 10](#) comma 3 del DL 76/2020, ove solo alcuni condomini decidano di farsi carico dell'intera spesa, rappresenta la "**diversa convenzione**" ex [art. 1123](#) c.c. eccedente il valore della proprietà di ciascuno, che legittima la detrazione stessa.

Le modifiche non devono alterare la destinazione del bene

Questa linea interpretativa è stata peraltro confermata dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [901-713/2020](#) della Direzione regionale Piemonte. Secondo l'Agenzia, in base all'[art. 10](#) comma 3 del DL 76/2020, anche il singolo condomino può assumere una deliberazione condominiale per l'esecuzione di interventi a proprie spese, previsti ai fini dell'accesso al superbonus, a condizione che le modifiche apportate per il miglior godimento della cosa **non alterino la destinazione** del bene e **non impediscano** agli altri partecipanti di farne parimenti **uso** secondo il loro diritto.

Il documento prosegue precisando che, in assenza di preclusioni normative, il pieno sostenimento della spesa legittima la conseguente detrazione o fruizione del beneficio fiscale, in capo a quest'ultimo, nelle forme dello sconto in fattura o della cessione del credito.

In base a tali documenti risulta pertanto possibile assumere una deliberazione condominiale per l'esecuzione di un intervento rientrante nel "superbonus" ove uno o più condomini a cui possano spettare le detrazioni si facciano carico dell'intera spesa.

Tali soggetti potranno, in luogo dell'**utilizzo diretto** della detrazione spettante, calcolata sull'intero importo dei lavori, ottenere un contributo sotto forma di **sconto** sul corrispettivo dovuto oppure **cedere** un credito d'imposta di pari ammontare.

Realizzo controllato al test dell'effetto demoltiplicativo

Nel conferimento di partecipazioni qualificate, rilevano anche quelle di "secondo livello" delle società direttamente partecipate dalla holding

/ Salvatore SANNA

Con la risposta a interpello n. [57](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha proposto un'interpretazione restrittiva sull'ambito di applicazione del regime previsto dall'[art. 177](#), comma 2-*bis* del TUIR che per il conferimento di partecipazioni non di controllo consente di beneficiare del c.d. "**realizzo controllato**" al ricorrere congiunto delle seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.

In merito, viene analizzato il caso di una persona fisica che detiene una partecipazione in una società Alfa holding che possiede attualmente le seguenti **partecipazioni** nelle società esercenti attività commerciale:

- 100% della società Beta;
- 100% della società Gamma;
- 66,66% della società Delta Immobiliare;
- 66,66% della società Epsilon.

A sua volta Epsilon detiene due partecipazioni (c.d. "**di secondo livello**") pari al 33% di Zeta ed al 20% di Eta.

In via preliminare, si afferma che l'[art. 177](#) comma 2-*bis* del TUIR si pone l'obiettivo di consentire l'applicazione del regime del "realizzo controllato" anche nel caso in cui la riallocazione delle stesse è effettuata in società interamente partecipate dal conferente e le stesse rappresentano una percentuale di diritti di voto o di partecipazione al capitale o al patrimonio almeno superiore alle soglie sopra riportate (c.d. partecipazioni "qualificate").

Inoltre, si conferma l'impostazione per la quale il riferimento della norma al "conferente" porta a ritenere che la volontà del legislatore sia quella di favorire la costituzione di holding esclusivamente **unipersonali** per la detenzione di partecipazioni "qualificate" (*cfr.* risposte a interpello nn. [229/2020](#); [314/2020](#); [315/2020](#)).

Risultano, quindi, **esclusi** dall'ambito di applicazione del regime del c.d. "realizzo controllato" di cui all'[art. 177](#), comma 2-*bis* del TUIR il conferimento "plurimo" in una newco di partecipazioni.

Ciò in quanto, nei conferimenti di partecipazioni che applicano la disciplina del comma 2-*bis* dell'[art. 177](#) del

TUIR rileva l'**oggetto del conferimento**, che deve essere una partecipazione definibile come "qualificata" (secondo i medesimi requisiti indicati nell'[art. 67](#) comma 1 lett. c) e c-*bis* del TUIR).

Considerato che il conferimento deve avvenire a beneficio di un soggetto interamente partecipato, il regime in commento sostanzialmente si concretizza nella "**conversione**" di una partecipazione qualificata diretta in una analoga partecipazione qualificata indiretta detenuta attraverso il controllo totalitario della conferitaria.

Con riferimento al requisito afferente il superamento delle soglie di partecipazione, per le holding si prevede che le percentuali di diritto di voto (e di partecipazione al capitale) si debbano riferire a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale ai sensi dell'[art. 55](#) del TUIR, tenendosi altresì conto dell'effetto di **demoltiplicazione** prodotto dalla catena partecipativa.

Sul punto, la risposta in commento precisa che la presenza di partecipazioni "**sotto soglia**" "indirettamente detenute precluda l'integrazione del requisito sopra menzionato alle società che svolgono in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni e non consente la fruizione del regime fiscale del realizzo controllato di cui all'[art. 177](#) comma 2-*bis* del TUIR.

Realizzo controllato più difficile da adottare

Nonostante l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate si mostri coerente dal punto di vista letterale, questa impostazione conduce al fondato rischio che il regime del "realizzo controllato" per le partecipazioni qualificate **non risulti** direttamente applicabile nell'ambito di molti gruppi industriali. Molto spesso, infatti, all'interno di gruppi nati da tanto tempo vi sono piccole partecipazioni "di secondo livello" (acquisite per le più svariate ragioni) che precluderebbero la possibilità di costituire una holding beneficiando del regime del "realizzo controllato" (situazione che sarebbe in contrasto con gli obiettivi che l'[art. 177](#) comma 2-*bis* del TUIR persegue).

L'alternativa potrebbe essere quella di porre in essere delle **operazioni straordinarie** propedeutiche all'accessibilità del regime del realizzo controllato, considerato che tale comportamento non dovrebbe essere passibile di abuso del diritto *ex* [art. 10-bis](#) della L. 212/2000.

Coacervo ancora applicabile nell'imposta sulle donazioni

Non rilevano le donazioni operate quando l'imposta era soppressa

/ Anita MAURO

L'istituto del coacervo, abrogato per l'imposta sulle successioni, opera ancora per l'**imposta sulle donazioni**. Tuttavia, esso non porta a conteggiare anche le donazioni precedenti che risultassero "fiscalmente irrilevanti", in quanto operate nel periodo di soppressione dell'imposta o in quanto esenti. Lo ha affermato la Corte di Cassazione, nella pronuncia n. [727](#) del 19 gennaio 2021.

La motivazione della sentenza merita di essere ripercorsa, in quanto ben argomentata.

L'imposta sulle successioni e donazioni, introdotta dall'[art. 2](#) comma 47 del DL 262/2006, configura una "**nuova**" imposta, che richiama, per la sua disciplina, la precedente normativa recata dal DLgs. [346/90](#), "in quanto compatibile".

In questo contesto, la disciplina del coacervo delle donazioni precedenti, di cui all'[art. 57](#) del DLgs. 346/90 non è implicitamente abrogata e resta, quindi, applicabile, in quanto compatibile con la "nuova" disciplina dell'imposta sulle donazioni, in relazione all'applicazione delle franchigie di imposta.

A nulla rileva che, invece, il coacervo delle donazioni precedenti di cui all'[art. 8](#) del DLgs. 346/90, relativo all'imposta sulle successioni, debba considerarsi, al contrario, **implicitamente abrogato**, in quanto incompatibile con il nuovo sistema di aliquote proporzionali e non più progressive. Infatti, dal punto di vista letterale, l'art. 8 e l'art. 57 del DLgs. 346/90 sono diversi, in quanto solo l'art. 8 contiene l'inequivocabile riferimento all'utilizzo del coacervo "ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili".

D'altronde, il fatto che la legge continui a richiedere che nella dichiarazione di successione siano indicati, tra il resto, gli estremi delle donazioni fatte dal *de cuius* agli eredi o legatari, con indicazione dei relativi valori ([art. 29](#) comma 1 lett. f) del DLgs. 346/90) configura una disposizione meramente **strumentale** che, da sola, non può giustificare la permanenza dell'istituto che essa, in realtà, presuppone.

La Corte non nega che l'operatività del coacervo, nell'ambito dell'imposta di donazione e non, invece, dell'imposta di successione, generi una "frattura nell'ordinamento, in considerazione del fatto che l'imposta di successione e quella di donazione trovano, anche storicamente, una disciplina sostanzialmente comune e sovrapponibile, all'interno di un microsistema tendenzialmente autosufficiente", ma il fatto che sia **auspicabile una unitarietà** di disciplina tra le due imposte "non sembra costituire un valore assoluto ed intangibile dell'ordinamento", come dimostrato, ad

esempio, dal diverso trattamento riservato, ai fini delle due imposte, al trasferimento dei titoli di Stato. Pertanto, la diversa disciplina del coacervo, nelle due imposte, non risulta "di per sé costituzionalmente intollerabile".

Appurato, quindi, che l'istituto del coacervo, di cui all'art. 57 del DLgs. 346/90 resta applicabile nell'ambito dell'imposta sulle donazioni, la Corte afferma che, però, nel coacervo non possano essere conteggiate le precedenti donazioni "fiscalmente irrilevanti".

Si ricorda, infatti, che il coacervo consiste nel sommare, alla donazione da tassare, il valore complessivo di tutte le **precedenti donazioni** ricevute dallo stesso donatario da parte del medesimo donante.

In questo computo, secondo la Corte di Cassazione non possono, però, essere incluse tutte le donazioni **in senso civilistico**, bensì solo quelle fiscalmente rilevanti, atteso che lo stesso art. 57 del DLgs. 346/90 esclude espressamente le donazioni di modico valore e le donazioni registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta fissa. Infatti, l'inclusione nel coacervo delle donazioni pregresse fiscalmente irrilevanti comporterebbe una applicazione distorta dell'imposta, in quanto comporterebbe il "recupero a tassazione, a posteriori, di un atto che il legislatore fiscale aveva già dimostrato di ritenere indifferente e che il contribuente aveva deliberato percependolo proprio come tale".

Per quanto concerne, poi, le donazioni operate nel periodo in cui l'imposta sulle donazioni **era soppressa** (2001 – 2006), va considerato che esse non possono essere state realizzate con scopo elusivo, sicché il loro computo nel coacervo risulterebbe privo di ogni giustificazione (atteso che il coacervo ha *ratio* antielusiva).

Pertanto, non devono essere conteggiate nel coacervo le donazioni "fiscalmente irrilevanti", sia quelle esenti, che quelle realizzate quando l'imposta era stata soppressa.

Infine, la Corte precisa che sono da **escludere dal computo** non solo le donazioni esenti in base alla disciplina vigente al momento della donazione da tassare, bensì anche quelle che, pur non essendo esenti in base alla disciplina attualmente vigente, risultavano esenti al momento della precedente donazione. Così, nel caso di specie, con riferimento alla tassazione di una donazione operata nel 2009, va esclusa dal coacervo la donazione di titoli di Stato operata dal donante al donatario nel 1996, quando ancora era operativa l'esenzione per tali donazioni, anche se, nel 2009 (ed anche oggi), la donazione di titoli di Stato va tassata.

Con affrancamento contestuale al riallineamento niente vincolo di sospensione

In tal caso non si manifesta l'esigenza di "memorizzare" il debito tributario poiché pagato con l'imposta dovuta per l'affrancamento

/ Luca MIELE e Guerino RUSSETTI

Il vincolo di **sospensione d'imposta** sulle riserve o sul capitale è sempre condizione necessaria per il riallineamento tra valori fiscali e valori contabili previsto dall'[art. 110](#) del DL 104/2020, ma non nel caso di affrancamento del valore riallineato.

In linea generale, per riallineare è necessario allocare un vincolo di sospensione d'imposta su **riserve** (di utili o capitale) ovvero sul capitale sociale, per un ammontare corrispondente alla differenza tra i (maggiori) valori contabili e i (minori) valori fiscali al netto dell'imposta sostitutiva (3%) dovuta per ottenerne il "riconoscimento" fiscale; la disposizione riguarda "i beni d'impresa e le partecipazioni... ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa" e, per effetto delle modifiche introdotte con la legge di bilancio 2021, i valori relativi "all'avviamento e alle altre attività immateriali", risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

L'interpretazione consolidatasi negli anni, relativa a norme analoghe a quella più recente, ha chiarito che le divergenze oggetto di **riallineamento** sono "puntualmente" individuate nel bilancio relativo all'esercizio precedente (2019, per i soggetti "solari") a quello in cui si opera il riallineamento (2020), tenendo tuttavia conto di eventuali riduzioni (decrementi) delle divergenze medesime intervenute nell'ultimo esercizio. In pratica, rapportando a oggi le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate (da ultimo con la [circ. n. 14/2017](#)), una divergenza individuata al 31 dicembre 2019 può alla fine del 2020: ridursi o non modificarsi e in tal caso sarà interamente riallineata, ovvero aumentare e sarà allora riallineata limitatamente alla parte risultante a fine 2019.

Il riallineamento è dunque **precluso**, in via generale, in tutti i casi in cui nel bilancio relativo al 2019 non risulti, con riferimento ai beni interessati, alcuna divergenza riallineabile (perché, ad esempio, i valori contabili e fiscali sono allineati ovvero perché il valore fiscale è superiore a quello contabile); non è pertanto possibile fruire del regime in commento per le divergenze che si sono formate nel 2020.

La disciplina inoltre impone di vincolare una riserva in sospensione d'imposta per un ammontare pari al valore riallineato ridotto della corrispondente imposta sostitutiva. Si tratta di una condizione imposta esclusivamente **ai fini fiscali**, che non incide sul valore civile dei beni e non determina alcuna modifica del patrimonio netto.

Sul punto è stato chiarito che le riserve da impiegare al

fine della sospensione devono essere "già presenti ed utilizzabili nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato l'affrancamento dei maggiori valori" (vedi anche [circ. n. 57/2001](#)), consentendo che la designazione sia effettuata anche nel **bilancio successivo** (il riconoscimento fiscale dei maggiori valori opera, infatti, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020).

Considerato che la disciplina in esame è volta al riconoscimento fiscale di valori già espressi in bilancio, l'apposizione del vincolo è necessaria, come segnalato in altre occasioni, per garantire al Fisco il **"futuribile"** pagamento delle imposte (la tassazione del valore vincolato avviene, infatti, solo in caso di distribuzione). Tale posta di netto "serve" essenzialmente a tenere memoria del debito tributario connesso al valore fiscale riconosciuto che si considera:

- parzialmente pagato in caso di versamento della sola imposta sostitutiva dovuta per il riconoscimento del maggior valore fiscale ("in un massimo di tre rate di pari importo" da corrispondere annualmente ad ogni scadenza del termine per il saldo delle imposte sui redditi); in tale ipotesi il debito in parola sarà saldato in caso di distribuzione – corrispondendo l'imposta in misura piena – ovvero verrà meno se la riserva sarà destinata a copertura di perdite;
- definitivamente onorato in caso di contestuale "affrancamento" del valore riallineato, mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, si osserva che in caso di affrancamento (contestuale all'opzione per il riallineamento) non è necessario vincolare alcuna riserva: in tal caso, infatti, non si manifesta sin dall'origine l'esigenza di **"memorizzare"** il predetto debito tributario mediante apposizione del vincolo di sospensione, atteso che il debito stesso è interamente pagato proprio con l'imposta dovuta per l'affrancamento. Sul punto Assonime, nella circolare n. 23/2006, ha evidenziato come "l'esercizio dell'opzione per l'affrancamento... libera dall'obbligo stesso della costituzione in bilancio della riserva in sospensione".

Ciò porta a ritenere che un'impresa – volendo beneficiare del riallineamento dei valori contabili e fiscali senza avere a disposizione sufficienti riserve (o capitale) da vincolare – potrebbe affrancare, convenientemente "in tutto o in parte" (vedi [art. 110](#), comma 3 del DL 104/2020), i valori corrispondenti alle divergenze riallineate bypassando legittimamente l'obbligo di **creare** il predetto vincolo di sospensione d'imposta.

Urge una riforma sull'obbligo del contraddittorio preventivo

Dopo l'invito il contribuente ha due vie, l'accordo complessivo sui rilievi o l'impugnazione

/ Simone ARECCO e Davide BLEVE

Il principio dell'obbligo di [contraddittorio preventivo](#) è da anni oggetto di forti dibattiti e confronti, sia in dottrina sia in giurisprudenza. Anche il legislatore, con il DL n. [34/2019](#), si è deciso ad intervenire in subjecta materia, introducendo nell'ordinamento – a partire dagli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020 – un **obbligo** di contraddittorio preventivo tra Erario e contribuente. Il nuovo [art. 5-ter](#) del DLgs. 218/97, infatti, prevede l'obbligo per l'Erario di notificare al contribuente, prima di emettere un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, un invito di cui all'[art. 5](#), comma 1 del DLgs. n. 218/97, per avviare un procedimento di c.d. "[accertamento con adesione](#)".

Per quanto l'Agenzia abbia invitato i propri Uffici a dare ampio seguito a questo istituto mostrando di condividere una finalità dialettica con il contribuente, nei fatti, la riforma si traduce in una procedura di accertamento con adesione "obbligatoria" anticipata più che in un contraddittorio preventivo. Insomma, soltanto lo spostamento di una tessera del puzzle senza alcun particolare beneficio.

L'istituto del contraddittorio avrebbe come finalità quella di **scremare i rilievi o le contestazioni** prima che vengano formulati in atti mentre l'attuale formulazione si riduce, ai sensi del DLgs. [218/97](#), ad un procedimento di adesione in cui le alternative sono: un accordo complessivo sui recuperi già formulati o nulla.

Un **esempio concreto** può aiutare a rendere l'idea: prendiamo una società Beta che riceve dall'Agenzia delle Entrate un questionario ex [art. 32](#) del DPR [600/73](#) in relazione ai rapporti intercorsi con alcuni fornitori esteri residenti in Paesi black list di cui si chieda conto. A seguito della prima richiesta, l'Amministrazione finanziaria avvia una vera e propria verifica "a tavolino" ampliando l'oggetto delle richieste ad altri temi emersi in materia di costi sostenuti dalla società Beta. Prima della riforma del DL n. 34/2019 (quindi fino agli avvisi emessi al 30 giugno 2020), la società Beta avrebbe atteso la notifica di un avviso di accertamento e, solo dopo tale notifica, deciso come approcciare le contestazioni sollevate (avviare il procedimento con adesione, iniziare il contenzioso tributario, prestare acquiescenza ai rilievi). L'Agenzia delle Entrate non era obbligata – ad esito della verifica – né ad emettere un PVC conclusivo, né ad invitare il contribuente ad un contraddittorio preventivo. Tale impostazione è stata spesso **criticata** in dottrina e da buona parte della giurisprudenza di merito (si veda, *ex plurimis*, C.T. Reg. Lombardia, sentenza 22 gennaio n. [322/6/2019](#), nonostante Corte di Cassazione n. [24823/2015](#) abbia limita-

to l'operatività del principio del contraddittorio preventivo ai tributi armonizzati, escludendone una portata generale).

A seguito dell'introduzione del contraddittorio preventivo, invece, l'Agenzia delle Entrate risulta **obbligata a notificare** a Beta un invito in cui sono illustrate chiaramente tutte le contestazioni emerse dalla verifica a tavolino e senza soluzione di continuità proseguire nella trattazione degli stessi con l'avvio di un procedimento di "accertamento con adesione" ex DLgs. 218/97 sull'intero contenuto dei recuperi.

Ma allora è davvero possibile affermare che la riforma abbia introdotto un elemento di maggiore tutela per il contribuente o anche solo un'occasione di maggior dialogo collaborativo con il Fisco?

Evidentemente no, dato che il procedimento nato dall'[art. 5-ter](#), citato, **sostituisce** (escludendolo) quello di accertamento per adesione successivo all'emissione dell'avviso e non offre migliori condizioni di dialogo tra le parti.

Tornando al nostro esempio, infatti, dopo l'introduzione dell'[art. 5-ter](#), la nostra società Beta si troverà a ricevere un invito che recherà già tutti i rilievi oggetto di contestazione, ma senza poter (neppure sperare) di aderire ad alcuni di essi od ottenere che alcuni non finiscano nel successivo avviso di accertamento. In sostanza il percorso sarà **obbligato**: se non intende impugnare il futuro avviso di accertamento potrà soltanto cercare un'adesione a tutte le contestazioni sollevate nell'invito ex [art. 5-ter](#). Sicché il neo introdotto "contraddittorio preventivo" avrà come esito necessitato o un accordo complessivo con l'Erario o nessun accordo.

Modifica a favore degli uffici

La nostra società Beta, dopo l'emissione dell'invito pur ritenendo di avere buone chances di successo davanti ad un giudice su alcuni rilievi, si troverebbe comunque obbligata a dover trovare un **accordo complessivo** su tutti i rilievi o ad impugnare integralmente l'invito trasfuso nel futuro avviso di accertamento e non potrà riattivare l'accertamento per adesione successivamente alla sua emissione.

Alla luce di queste poche considerazioni pratiche, è evidente come le citate criticità non possono che svilire, anziché rafforzare, il rapporto tra contribuente ed Erario riducendo questa forma di contraddittorio preventivo ad un'arma spuntata priva di significativa capacità migliorativa nel dialogo Fisco-Contribuente.

Non fallibile l'ente associativo per la formazione professionale regionale

L'ente che opera solo per la Regione fa parte della struttura organizzativa regionale

/ Antonio NICOTRA

Secondo la pronuncia della Cassazione n. [22955/2020](#), l'ente associativo dedito **esclusivamente** all'attività di formazione professionale sulla base di progetti predisposti dalla Regione, dalla quale, poi, riceva i contributi per la copertura integrale del relativo svolgimento e dei costi riguardanti la propria organizzazione, non è assoggettabile a fallimento, atteso che la gratuità di tale attività, concretamente assicurata con l'erogazione di contributi predetti, esclude che l'ente medesimo svolga un'attività che remunerer (almeno parzialmente) i fattori di produzione con i propri ricavi.

La vertenza impatta sulla possibilità di assoggettare a fallimento l'associazione non riconosciuta, che svolga in via esclusiva l'attività di formazione professionale organizzata dalla Regione (nella specie, la Regione Sicilia, secondo la L. 24/76).

Dal dato normativo si evince che sono soggetti alle disposizioni sul **fallimento** e sul concordato gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici ([art. 1](#) comma 1 del RD 267/42) ed inoltre che, ai fini dell'acquisto della qualità di imprenditore commerciale, in base all'[art. 2082](#) c.c., non è necessario il perseguimento dello scopo di lucro "soggettivo" (*cfr.*, tra le altre, Cass. n. [16612/2008](#)), che rappresenta semplicemente un "motivo" (Cass. n. [14250/2016](#) e Cass. n. [42/2018](#)).

Lo scopo di lucro assume rilievo, invece, in senso "**oggettivo**" (Cass. [20815/2006](#)) ed è collegato all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, restando escluso, quindi, se l'attività è svolta in modo gratuito (Cass. n. [16612/2008](#); Cass. n. [16435/2003](#); Cass. SS.UU. n. [3353/94](#)).

Ciò è desumibile dall'assoggettamento al fallimento delle società **cooperative** ([artt. 2540 e 2545-terdecies](#) c.c.) e dalla circostanza che lo scopo lucrativo soggettivo non è richiesto dalla disciplina dell'impresa sociale (DLgs. [112/2017](#)).

In ragione del dato normativo, la Suprema Corte ricorda come sia possibile attribuire lo status di imprenditore commerciale ([art. 2082](#) c.c.) anche agli enti di tipo **associativo**, che svolgono, esclusivamente o prevalentemente, un'attività di impresa commerciale. Per la qualifica di "imprenditore commerciale", rileva, accanto all'autonomia gestionale, finanziaria e contabile, il perseguimento del "lucro oggettivo" (l'economicità della gestione, ossia la proporzionalità dei costi e dei ricavi, tale per cui questi ultimi tendono a coprire i primi almeno nel medio-lungo periodo), rimanendo, invece, giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro soggettivo

(Cass. nn. [6835/2014](#) e [16612/2008](#)). Infine, il fine altruistico non pregiudica il carattere imprenditoriale dei servizi resi qualora questi vengano organizzati in modo che i compensi percepiti siano adeguati ai costi.

Ciò premesso, precisa la Suprema Corte, è necessario valutare le peculiarità dell'attività svolta, nella specie, dall'associazione e, a tal fine, occorre muoversi dalla disciplina recata con la legge della Regione Sicilia 24/76, in tema di "Addestramento professionale dei lavoratori".

Da tale quadro normativo si ricava – come chiarito anche dalla pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite n. [2668/1993](#) – che l'ente privato che svolge l'attività di formazione professionale per conto ed in **sostituzione** dell'amministrazione regionale, lungi dall'essere semplice beneficiario di contributi pubblici in relazione all'attività svolta, opera come una struttura inserita nell'organizzazione della Regione, realizzando il servizio pubblico, così come dalla stessa pianificato e regolato. Al ricorrere di tali condizioni, sussiste un rapporto di servizio tra l'ente e la Regione stessa.

Nella specie, l'associazione svolgeva l'attività di formazione **per conto** ed in sostituzione dell'amministrazione regionale.

Esclusa la natura imprenditoriale dell'attività

Il carattere gratuito dell'attività formativa, sancito dalla legge regionale (assicurata con l'erogazione di contributi che coprivano **totalmente** il servizio, oltre che tutti i costi inerenti l'organizzazione dell'ente), e l'erogazione gratuita dei servizi escludevano il carattere imprenditoriale dell'attività svolta dall'associazione (la gratuità incide, negandola in radice, sulla capacità di produrre ricavi tali da remunerare i fattori produttivi). Né può ritenersi che l'erogazione dei contributi regionali per l'erogazione dei servizi di formazione e la remunerazione del personale (con copertura di tutti i costi) potesse imprimere all'associazione la capacità di conseguire la remunerazione dei fattori produttivi.

Pertanto, in ragione delle disposizioni di cui alla L. 24/76, che privano l'associazione di ogni potere di diretta **iniziativa** e di apprezzabili scelte discrezionali nell'organizzazione e nel funzionamento dell'attività, la Suprema Corte ha escluso, nel caso di specie, che l'associazione possa essere configurata come imprenditore commerciale fallibile *ex artt. 1 del RD 267/42 e art. 2082 c.c.*

Impianto di videosorveglianza legittimo anche senza accordo o autorizzazione

Secondo la Cassazione il datore di lavoro può installare tali impianti se strettamente funzionali alla tutela del patrimonio aziendale

/ Luca NEGRINI

La sentenza della Cassazione penale n. [3255](#), depositata ieri, si occupa di un caso ricorrente e fornisce interessanti spunti sui **limiti** della tutela penale del divieto relativo all'utilizzo di strumenti che possano consentire il controllo a distanza dei lavoratori previsto dall'[art. 4](#) dello Statuto dei Lavoratori.

Il caso esaminato dalla Suprema Corte è sempre più frequente, considerando che oggi installare un **impianto audiovisivo** è diventato piuttosto semplice ed economico. Dopo aver subito alcuni ammanchi di merce dal magazzino, il titolare di un esercizio commerciale installa delle telecamere rivolte verso la cassa e gli scaffali, senza preoccuparsi di ricercare un accordo con le rappresentanze sindacali aziendali, probabilmente nemmeno presenti nella sua piccola azienda, e senza richiedere una preventiva autorizzazione alla sede territoriale dell'Ispettorato nazionale del Lavoro.

Viene così condannato dal Tribunale di Viterbo per violazione dell'art. 4 della L. 300/70, norma che consente l'installazione di impianti audiovisivi dai quali derivi anche la possibilità di controllo a distanza dell'attività dei lavoratori, qualora siano impiegati esclusivamente per esigenze organizzative e produttive, per la sicurezza del lavoro e per la tutela del patrimonio aziendale, solo **previo accordo** sindacale o autorizzazione dell'Ispettorato.

I giudici di legittimità, chiamati a pronunciarsi sulla legittimità di tale condanna, individuano i contorni della fattispecie in modo sicuramente interessante, perché escludono che tale comportamento debba essere sempre sanzionato sul piano penale. Nel ricostruire la fattispecie, la Cassazione coglie l'occasione, prima di tutto, per affermare che le modifiche introdotte nel 2016 al testo dell'art. 4 della L. 300/70 non hanno sostanzialmente modificato il contenuto della fattispecie incriminatrice, in quanto la **condotta vietata** resta quella dell'installazione di impianti audiovisivi e degli altri strumenti dai quali derivi anche la possibilità di controllo a distanza dei lavoratori in assenza di accordo con le rappresentanze sindacali o di autorizzazione dell'Ispettorato del Lavoro.

Sulla base di tale presupposto, secondo la Corte, è ancora valido il principio affermato dalla giurisprudenza prima delle modifiche del 2016, secondo cui ai fini dell'operatività del divieto è necessario che il controllo riguardi direttamente o indirettamente l'**attività lavo-**

rativa, mentre devono escludersi dall'ambito di applicazione della norma i controlli diretti ad accertare condotte illecite del lavoratore (i cosiddetti "controlli difensivi"). Un principio cui si accompagna in ambito processuale il corollario secondo il quale sono utilizzabili come prove nel processo penale le risultanze delle videoriprese effettuate sul luogo di lavoro a tutela del patrimonio aziendale, anche quando l'imputato è un dipendente dell'azienda.

L'art. 4 della L. 300/70 deve quindi essere interpretato ispirandosi ad un equo e ragionevole **bilanciamento** fra le disposizioni costituzionali che garantiscono il diritto alla dignità e libertà del lavoratore e quelle che garantiscono il libero esercizio dell'attività imprenditoriale. Pertanto, secondo la Cassazione deve escludersi la configurabilità del reato quando l'impianto audiovisivo o di controllo a distanza, sebbene installato sul luogo di lavoro in difetto di accordo con le rappresentanze sindacali o di autorizzazione dell'Ispettorato, "sia strettamente funzionale alla tutela del patrimonio aziendale, sempre però che il suo utilizzo non implichi un significativo controllo sull'ordinario svolgimento dell'attività lavorativa dei dipendenti o debba necessariamente restare «riservato» per consentire l'accertamento di gravi condotte illecite degli stessi". La previsione normativa non sarebbe quindi riferibile ad impianti che possano controllare in via del tutto occasionale l'attività del singolo dipendente, come potrebbero essere, almeno tendenzialmente, quelli puntati sulla cassa o sugli scaffali.

Contorni dei controlli difensivi ancora incerti

Gli stessi giudici di legittimità ribadiscono, però, che i **limiti** all'operatività del divieto di cui all'art. 4 debbono essere intesi in senso non estensivo, soprattutto oggi che il nuovo testo della norma contempla anche le esigenze di tutela del patrimonio aziendale tra le finalità per le quali è ammesso l'uso di strumenti di controllo a distanza, ma solo previo accordo sindacale o autorizzazione dell'Ispettorato. Una specificazione di una possibile finalità di tali strumenti introdotto dal legislatore del 2016 che certo non aiuta ad individuare con certezza i contorni dei controlli difensivi, esclusi dall'applicazione della disposizione dello Statuto dei Lavoratori, neppure dopo questo intervento della Cassazione.

Sequestro di tutte le somme ricevute con truffa verso un ente pubblico

La Suprema Corte precisa che soltanto la presenza di un esatto adempimento giustifica l'erogazione della somma di denaro

/ Maria Francesca ARTUSI

La **truffa aggravata** per il conseguimento di **erogazioni pubbliche** è uno dei reati che spesso dà vita nella prassi giudiziale a una contestazione anche nei confronti delle società ai sensi del DLgs. [231/2001](#).

Una delle questioni più controverse in materia riguarda l'individuazione del **profitto del reato**, ai fini del sequestro e/o della successiva confisca.

Su questo tema si sofferma la sentenza n. [3439](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, che ha confermato il sequestro preventivo, sia diretto che per equivalente, per la somma di più di 3 milioni e mezzo di euro nei confronti di una società per azioni che aveva ricevuto contributi dalla Regione Sicilia.

Va ricordato in proposito che il profitto del reato oggetto della confisca di cui all'[art. 19](#) del DLgs. 231/2001 si identifica con il vantaggio economico di **diretta e immediata** derivazione causale dal reato presupposto, ma, nel caso in cui questo venga consumato nell'ambito di un rapporto sinallagmatico, non può essere considerato tale anche l'utilità eventualmente conseguita dal danneggiato in ragione dell'esecuzione da parte dell'ente delle prestazioni che il contratto gli impone (Cass. SS.UU. n. [26654/2008](#)).

Si tratta, qui, della differenza tra **"reato contratto"** e **"reato in contratto"** rappresentata dalla giurisprudenza proprio per distinguere la parte "illecita" del profitto rispetto a quanto invece rappresenta il giusto corrispettivo di una prestazione lecita, sebbene di origine illecita. Nel "reato contratto" si realizza una immedesima-zione del reato con il negozio giuridico che risulta integralmente illecito (ad esempio, società che operano nel traffico di stupefacenti). Nel "reato in contratto", invece, il comportamento penalmente rilevante non coincide con la stipulazione del contratto, ma incide sulla fase di formazione della volontà (ad esempio, truffa finalizzata all'aggiudicazione di un appalto), senza necessariamente inficiare anche l'esecuzione effettiva del servizio prestato.

Un rapporto di prestazioni contrattuali così connotato manca, tuttavia, nella diversa ipotesi in cui l'erogazione della somma di denaro non trovi giustificazione nell'obbligazione assunta di erogare il controvalore effettivo per la prestazione ricevuta, ma costituisca un'**elargizione** finalizzata al perseguimento di **obiettivi di carattere generale**.

Proprio tale ultima ipotesi ricorre nel caso in esame, dove l'erogazione del denaro in favore della società non rappresentava il corrispettivo per la prestazione effettuata (cioè, non costituiva il controvalore effettivo

per il servizio prestato), consistendo – invece – in un contributo erogato per l'esecuzione dell'attività di trasporto e sostanzandosi in un aiuto (un contributo, appunto) erogato dalla Regione siciliana al fine di incentivare e supportare un'attività di collegamento tra le isole.

In realtà, sussisteva qui un servizio corrispondente al contributo erogato, rappresentato dalla finalità di consentire il trasporto delle persone a mobilità ridotta in condizione di parità con tutti gli altri passeggeri. Per i giudici di legittimità, però, tale impegno **"non è sufficiente"** a ricondurre il rapporto a un'ipotesi di rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive in senso stretto, così come sopra inteso, per il cui configurarsi è necessario che la somma erogata costituisca il controvalore effettivo della prestazione ricevuta".

L'erogazione della somma di denaro trova, infatti, una giustificazione diversa, rintracciabile nella necessità di garantire un **servizio pubblico essenziale** (come il trasporto), che spinge gli enti pubblici a elargire somme di denaro in favore di soggetti privati al fine di incentivarli e supportarli nell'espletamento di un'attività coincidente con l'interesse pubblico, altrimenti antieconomica. Una tale ragione sfugge alla nozione di rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive, come sopra delineata e alla quale, pertanto, il rapporto contrattuale in esame non può essere ricondotto.

Inoltre, anche laddove venga riconosciuto il rapporto contrattuale, soltanto la presenza di un esatto adempimento giustifica l'erogazione della somma di denaro, così conservando la funzione di requisito imprescindibile e necessario al fine di escludere che le somme ricevute dalla Pubblica amministrazione siano una componente del profitto di reato.

In altre parole, unicamente la **precisa erogazione della prestazione** cui ci si è obbligati fa nascere il diritto alla controprestazione e – al contempo e conseguentemente – soltanto l'esatto adempimento giustifica e rende lecita la ricezione delle somme di denaro, altrimenti percepite illegittimamente.

Tale imprescindibile requisito di liceità manca nel caso in esame dove l'obbligazione assunta dalla società è rimasta chiaramente inadempita e dove l'**inadempimento** stesso appare essere "il frutto di condotte truffaldine perpetrate proprio nella fase esecutiva del contratto".

Per questa ragione, il sequestro preventivo funzionale alla confisca va riferito all'intero ammontare dell'erogazione ricevuta.

La denuncia al Tribunale vale l'allerta esterna

Assonime invita a ripensare, per tempo, la procedura del DLgs. 14/2019 alla luce delle indicazioni di un recente provvedimento del Tribunale di Milano

/ Maurizio MEOLI

Assonime, nel Caso n. 2/2021, si sofferma sul provvedimento [18 ottobre 2019](#) del Tribunale di Milano, perché costituisce una delle prime pronunce che applica il nuovo [art. 2086](#) comma 2 c.c., come inserito dal DLgs. [14/2019](#) (Codice della crisi), che sancisce l'obbligo per gli amministratori di assicurare **adeguati assetti** all'impresa anche per prevenire la crisi, perché costituisce anche la prima applicazione del dovere di **denuncia al Tribunale** dei sindaci [ex art. 2409](#) c.c. per l'inosservanza da parte degli amministratori di tale nuovo obbligo, e perché consente alcune riflessioni sull'efficacia degli strumenti di **allerta e prevenzione** interni al diritto societario, già vigenti, in relazione alle misure previste dal Codice della crisi, la cui entrata in vigore è prevista per il 1° settembre 2021.

Il citato provvedimento, innanzitutto, ha stabilito che, ove la società versi in uno stato di **vera e propria crisi** – non essendo in grado di far fronte alle rilevanti obbligazioni contratte in passato ma solo ai costi correnti – la mera ricerca di “finanziatori” interessati all'acquisto delle azioni e la semplice valutazione della possibilità di cessione di alcune attività rientranti nel patrimonio della società risultano interventi che, in assenza di **un piano industriale** o di ristrutturazione del debito, rappresentano mere possibilità di superamento della crisi e integrano condotte di per sé non in linea con i doveri gestori precisati dal nuovo art. 2086 comma 2 c.c. In particolare, risolvendosi nella negazione dell'obbligo di verificare puntualmente la sostenibilità dell'impresa sociale nella sua prospettiva complessiva e non solo corrente, nonché dell'obbligo di attivare al più presto i necessari rimedi, risulta configurabile quale **grave irregolarità** palesemente foriera di pregiudizio – oltre che per gli interessi dei creditori – per la società, le cui prospettive di ordinata uscita dalla crisi ne risultano compromesse in modo rilevante.

Sono stati, quindi, ravvisati i presupposti [ex art. 2409](#) c.c. per l'adozione – senza necessità di procedere a ispezione – del provvedimento di **revoca dell'organo amministrativo** e di nomina di un amministratore giudiziario. Misure che sono state considerate le uniche in grado di consentire il superamento della pregiudizievole inerzia rispetto alle verifiche in tema di continuità aziendale e rispetto alla tempestiva adozione dei necessari rimedi.

Il corretto adempimento degli obblighi sanciti dal nuovo art. 2086 comma 2 c.c. – sottolinea, quindi, Assonime – avrebbe dovuto condurre a una pianificazione degli interventi e delle operazioni necessarie a ripristinare le condizioni di equilibrio economico-patrimoniale, che trova espressione nel **“piano di risanamento”**

(documento posto alla base di tutti gli istituti per la regolazione della crisi, contenente l'indicazione delle azioni di natura strategica e operativa da attuare per il riequilibrio della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'impresa, nonché le proiezioni sui flussi di cassa da queste derivanti e l'indicazione dei tempi, dei modi e della misura di soddisfazione dei creditori).

Il provvedimento – osserva ancora l'Associazione – nel ripartire i compiti spettanti agli amministratori e all'organo di controllo, fa emergere come ai sindaci spetti, anche in questo ambito, il ruolo di supervisore di ultima istanza. Rispetto a ciò, peraltro, il profilo delicato attiene allo stabilire, volta per volta, quando la risposta degli amministratori possa ritenersi **inadeguata** al punto da configurare una grave irregolarità nella gestione (nel caso di specie tale circostanza derivava dall'assoluta mancanza di concretezza e pianificazione delle soluzioni per uscire dalla crisi).

La decisione del Tribunale di Milano, infine, offre ad Assonime l'occasione per invitare a un ripensamento delle misure di allerta e composizione della crisi non ancora in vigore. La procedura prevista, infatti, è reputata, nel complesso, **farraginosa e complessa** e, pur svolgendosi in sede stragiudiziale, in caso di esito negativo si conclude automaticamente con una segnalazione al PM che, ravvisando uno stato di insolvenza, deve presentare istanza di liquidazione giudiziale (attuale fallimento). Ciò scoraggia l'imprenditore dall'accedervi volontariamente, anche per il rischio di diffusione di **indiscrezioni** sullo stato di salute dell'impresa, che generano un clima di sfiducia verso la stessa.

Peraltro, è proprio il ricordato provvedimento del Tribunale di Milano a fornire spunti di riflessione sull'efficacia di un sistema di allerta e prevenzione affidato all'ambito delle competenze degli organi sociali e dei rimedi del diritto societario già vigenti.

La denuncia [ex art. 2409](#) c.c., in particolare, potendo condurre alla revoca degli amministratori e alla nomina di un soggetto estraneo alla società, rappresenta un **forte stimolo** affinché gli organi sociali, ciascuno per la propria competenza, si attivino per risolvere spontaneamente e tempestivamente la crisi e per garantire la continuità aziendale.

Il tutto, poi, potrebbe essere completato con l'introduzione di strumenti di ausilio che consentano agli amministratori di ricorrere a **meccanismi flessibili** e semplificati di composizione assistita della crisi, per raggiungere accordi stragiudiziali con i creditori o per rinegoziare i contratti, in modo da trovare prontamente soluzioni ragionevoli.

Certificazione 2020 COVID-19 degli enti locali da inviare entro il 31 maggio 2021

Molti enti locali hanno deciso di utilizzare subito il surplus del "Fondone" con l'applicazione dell'avanzo vincolato presunto al bilancio 2021

/ Marco CASTELLANI

In vista della **certificazione** 2020 COVID-19, da sottoscrivere anche da parte dell'organo di revisione, delle somme del c.d. "Fondone" (ex [art. 106](#) del DL 34/2020, come rifinanziato dall'[art. 39](#) del DL 104/2020) che la L. [178/2020](#) – legge di bilancio per il 2021 – ha prorogato al **31 maggio 2021**, il MEF ha diffuso una serie di FAQ in attesa di modificare lo stesso DM del [3 novembre 2020](#) con cui è stato approvato il modello di certificazione.

In particolare, la FAQ 35 conferma che le risorse del "Fondone" messe a disposizione per l'esercizio 2020 e per l'esercizio 2021 (comma 822 dell'[art. 1](#) della legge di bilancio) possono essere usate dagli enti tanto per compensare le **minori entrate** 2020-2021 derivanti dall'emergenza da COVID-19 quanto a copertura delle **maggiori spese** 2020-2021 derivanti dalla medesima emergenza, nella stessa logica del DM del 3 novembre 2020; questo malgrado l'art. 1 comma 823 della legge di bilancio faccia riferimento alla sola perdita di gettito.

Altri temi di rilievo affrontati dalle FAQ riguardano:

- il prossimo inserimento nel modello di due colonne nella sezione entrate che si potranno usare per **sterilizzare** l'effetto di eventuali entrate *una tantum* che viciano il confronto tra le entrate 2020 e quelle 2019;
- l'inserimento tra i piani dei conti ammessi dalla rendicontazione di quello dedicato ai trasferimenti effettuati in favore delle istituzioni **scolastiche** per finanziare le maggiori spese da queste ultime sostenute in conseguenza dell'emergenza epidemiologica;
- la possibilità di considerare anche il FPV in conto capitale costituito in sede di riaccertamento ordinario per le spese di investimento ammesse dal modello di certificazione.

La legge di bilancio ha di fatto definito un **biennio di certificazione**. Il surplus delle somme ricevute nel 2020 potrà essere riportato e usato nel 2021. Entro il 31 maggio 2022 si dovrà presentare un'ulteriore certificazione con riferimento all'esercizio 2021 con cui si darà il riscontro definitivo dell'effettivo utilizzo delle somme che potranno anche essere oggetto di restituzione. Le risorse del "Fondone" non utilizzate nel 2020, nonché la quota di competenza dell'anno 2021 dichiarata nella Sezione 2 – Spese, riga "Contratti di servizio continuativo sottoscritti nel 2020 – Quota 2021", costituiscono una **quota vincolata** del risultato di amministrazione (anche presunto) al 31 dicembre 2020. Tali somme non possono essere svincolate ai sensi dell'[art. 109](#) comma 1-*ter* del DL 18/2020 e non sono soggette al limite del "plafond" per l'applicazione dell'avanzo da parte degli enti in disavanzo ai sensi dell'[art. 1](#), commi

897 e 898 della L. 145/2018.

Pertanto, sono molti gli enti locali che senza aspettare il rendiconto 2020 hanno deciso di utilizzare subito il surplus del "Fondone" con l'applicazione dell'avanzo vincolato presunto al bilancio 2021. A tal fine entro il **31 gennaio** 2021 con delibera di Giunta dovranno verificare, sulla base di un preconsuntivo relativo alle entrate e alle spese vincolate, l'importo delle quote vincolate applicate in via presuntiva al bilancio e approvare l'aggiornamento del prospetto del risultato di amministrazione presunto. In attesa dell'approvazione del consuntivo 2020, l'applicazione dell'avanzo vincolato presunto può avvenire anche con una **variazione** di bilancio sempre previa approvazione del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto da parte della Giunta. In caso di **esercizio provvisorio** stante la proroga del bilancio al 31 marzo 2021, nel rispetto delle modalità sopra descritte, l'applicazione dell'avanzo vincolato presunto è consentita, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, esclusivamente per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, la cui mancata attuazione determinerebbe danno per l'ente.

A partire dal 2021, per applicare l'avanzo vincolato presunto al bilancio di previsione, è obbligatorio redigere e allegare la **tabella a/2** "elenco analitico delle risorse vincolate nel risultato di amministrazione presunto". Tenuto conto della variegata possibilità di utilizzo delle somme del "Fondone" nell'esercizio 2021, Arconet con la FAQ 43 del 17 dicembre 2020 (<https://www.sintesisrisorse.it/newsletter-gennaio-2021-ulteriori-norme/>; si veda anche <https://www.sintesisrisorse.it/newsletter-gennaio-2021-legge-di-bilancio-2021-e-decreto-milleproroghe/>) ha chiarito due punti fondamentali sulle modalità di **compilazione** della tabella a/2 allegata al bilancio di previsione:

- come previsto dal principio 4/2, quando un'entrata vincolata finanzia più capitoli di spesa gli importi relativi ai singoli capitoli di spesa sono aggregati e riferiti a un unico oggetto della spesa mentre l'elenco analitico di tali capitoli di spesa è riportato nella Nota integrativa al bilancio di previsione seguendo lo schema dell'allegato a/2;
- nella colonna c) dell'allegato a/2 è indicato l'importo presunto dell'utilizzo (maggiori spese e minori entrate) delle somme del "Fondone" che gli enti prevedono di certificare, mentre l'uso delle altre risorse vincolate sempre legate all'emergenza è indicato nelle righe del prospetto a/2 dedicate a ciascuna entrata vincolata.

Per il settore tessile il 2020 è l'anno peggiore nell'ultimo quinquennio

Il drastico calo degli infortuni sul lavoro, in sé positivo per la riduzione degli eventi, chiarisce meglio di qualsiasi altro dato il crollo dell'attività registrato

/ Fabrizio VAZIO

L'INAIL ha pubblicato, sul proprio sito istituzionale, uno studio dedicato agli **infortuni sul lavoro** nel settore **tessile/abbigliamento** dal 2015 a oggi, che consente di leggere con chiarezza la situazione di tale comparto produttivo, anche alla luce della pandemia da coronavirus in corso.

L'Istituto sottolinea come il made in Italy rivesta un ruolo strategico per il Paese: vi sono 40.000 aziende, 300.000 addetti che corrispondono all'11% del manifatturiero e allo 0,9% del totale dell'industria per numero di imprese.

I dati INAIL si soffermano con precisione sui numeri delle imprese suddivise per **micro settore**: dal fatturato, agli occupati, alle ore lavorate.

Prima di passare all'analisi dell'ambito infortunistico occorre soffermarsi su un dato importante, ossia che le imprese sono caratterizzate da dimensioni molto ridotte: l'**82,3%** ha **meno di 10 addetti** (percentuale che sale all'85,1% per la confezione di articoli di abbigliamento) e dà lavoro a un terzo degli operatori del settore, il 16% è di medie dimensioni, con meno di 50 dipendenti, e soltanto lo 0,2% ne ha più di 250.

Esse sono suddivise in modo abbastanza uniforme sul territorio nazionale.

Venendo alla **crisi del 2020**, quest'anno il calo di fatturato è stato importante, pur se nel terzo trimestre dell'anno sia stato pari al 27,5%, meglio di quanto si sia fatto nei precedenti due trimestri.

Impressionante il dato sugli infortuni, in sé positivo per la riduzione degli eventi, ma che chiarisce meglio di qualsiasi altro il crollo dell'attività registrato nel settore in questo anno: se nel periodo gennaio-novembre 2019 si sono registrati 2.340 casi in occasione di lavoro nel settore tessile, nello stesso periodo del 2020 la quota è scesa a 1.524 infortuni con un drastico calo del 34,9%.

Se è vero che in tutti i settori vi è stata una **flessione**, per via dell'emergenza sanitaria (con l'ovvia eccezione della sanità), va notato che il calo è enormemente superiore a quello registrato nell'intero settore Industria (meno 12,6%) e anche assai più marcato di quello relativo al complesso delle attività manifatturiere, pari al 25,8%.

Il calo è ancora più impressionante se si considera che nel quinquennio 2015-2019 dal punto di vista delle denunce di infortunio l'andamento era stato assolutamente stabile, con una variazione modestissima dello 0,8%.

Chiarimenti anche sul numero di infortuni in itinere

I dati INAIL forniscono poi interessanti chiarimenti sul numero di **infortuni in itinere**: essi sono, nel 2019, pari al 27% del totale degli eventi infortunistici, a testimonianza di quanto la mobilità sia fattore di rischio in ogni comparto produttivo.

Per quanto riguarda le malattie professionali, va notato *in primis* che esse hanno riguardato maggiormente le donne, in virtù anche del maggiore livello occupazionale femminile presente nel settore.

Le **malattie professionali** più diffuse sono i disturbi muscoloscheletrici, particolarmente rilevanti per via della tipologia delle lavorazioni.

Lo studio INAIL fornisce poi un'interessante panoramica sulla produzione di **mascherine** da comunità che ha coinvolto molte aziende tessili, che nel 2020 hanno riconvertito la produzione.

Infine, vi è un interessante studio sui finanziamenti ottenuti dalle aziende tessili nell'ambito del **bando ISI**: 37 milioni di euro al settore, suddivisi fra i vari settori di intervento, con prevalenza per quelli dedicati alla bonifica da materiali contenenti amianto e per quelli dedicati alla movimentazione manuale dei carichi.

Le imprese del settore tessile, a causa della bassa rischiosità media nazionale a livello di tasso di tariffa, hanno spesso evidenziato difficoltà a raggiungere la soglia minima di 120 punti richiesta dal bando per l'invio, attraverso lo sportello informatico, della domanda di ammissione al finanziamento.

Per tale motivo, nel 2018 l'INAIL ha destinato l'**Asse di finanziamento** dedicato alle micro e piccole imprese operanti in specifici settori (Asse 4) anche al settore tessile, delle confezioni e della fabbricazione di articoli in pelle aventi codici ATECO C13, C14 e C15, stanziando complessivamente 10 milioni di euro a livello nazionale.

Certificazione di appalti con effetto solo per consorziate note alla Commissione

Il procedimento di certificazione non può prescindere dalla verifica dei requisiti delle imprese consorziate individuate nel contratto da certificare

/ Mario PAGANO

Le imprese che si aggregano a un consorzio successivamente alla **certificazione di un contratto di appalto**, nel quale il consorzio opera come parte esecutrice, non possono avvalersi degli effetti della certificazione stessa. Ciò vale anche per quelle facenti già parte del consorzio al momento della certificazione del contratto di appalto e non inserite tra le aziende esecutrici dello stesso, rispetto alle quali la Commissione non ha potuto effettuare le necessarie verifiche.

Questo è quanto emerge dal parere n. [97/2021](#), con il quale l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) ha chiarito alcuni profili di ambito applicativo della certificazione del contratto di appalto rispetto ai **consorzi** e, più in particolare, a quelli che da regolamento interno possono contrattare in nome delle consorziate, prescindendo da un successivo atto di assegnazione o subappalto ai fini dell'esecuzione dei contratti stipulati dal consorzio.

Secondo l'[art. 75](#) del DLgs. 276/2003, al fine di ridurre il contenzioso in materia di lavoro, le parti possono ottenere la certificazione dei contratti in cui sia dedotta, direttamente o indirettamente, una **prestazione di lavoro**.

Quello della certificazione è uno strumento di rilievo, specie nei confronti degli organi ispettivi, atteso che, ai sensi del successivo [art. 79](#), gli effetti dell'accertamento dell'organo preposto alla certificazione del contratto di lavoro permangono, anche verso i terzi, fino al momento in cui sia stato **accolto**, con sentenza di merito, uno dei ricorsi giurisdizionali.

In altre parole, viene impedito allo stesso organo ispettivo di mettere in discussione il contenuto della certificazione, se non in conseguenza di apposito ricorso giudiziale. Infatti, l'[art. 80](#) comma 1 stabilisce che, nei confronti dell'atto di certificazione, le parti e i terzi nella cui sfera giuridica l'atto stesso è destinato a produrre effetti possono proporre ricorso, presso l'autorità giudiziaria, per **erronea qualificazione** del contratto oppure **difformità** tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione ovvero per **vizi del consenso**.

La certificazione, con gli effetti sopra richiamati, ai sensi dell'[art. 84](#) comma 1 del DLgs. 276/2003, viene utilizzata anche in sede di stipulazione di un **contratto di appalto** nonché nelle fasi di attuazione del relativo programma negoziale, anche ai fini della distinzione concreta tra somministrazione di lavoro e appalto. Proprio rispetto a tal ultimo profilo ci si è chiesti se gli

effetti della certificazione in tali ipotesi di appalto possano estendersi anche alle consorziate che, pur non avendo richiesto la certificazione, siano le **effettive esecutrici** del contratto di appalto stesso.

Sul punto, l'Ispettorato sottolinea come il processo di certificazione in materia di appalto sia volto a verificare soprattutto se sussistono i requisiti previsti dall'[art. 29](#) comma 1 del DLgs. 276/2003, ossia se in capo all'appaltatore siano rinvenibili tanto l'**organizzazione** dei mezzi necessari all'esecuzione dell'appalto quanto l'assunzione del conseguente **rischio d'impresa**.

In tal senso la circ. n. [5/2011](#) del Ministero del Lavoro ha evidenziato che l'indagine dell'organo certificatore – sia quando la certificazione è richiesta in sede di stipula del contratto, sia successivamente in sede di attuazione del programma negoziale – sarà tanto più pregnante ed efficace se la disamina circa la sussistenza degli elementi e dei requisiti di cui all'[art. 29](#) comma 1 del DLgs. 276/2003 sia effettuata non solo su base documentale, ma anche attraverso l'**acquisizione delle dichiarazioni** delle parti.

A questo punto, muovendo da tali principi, il procedimento di certificazione, nelle ipotesi in cui il contratto di appalto coinvolga un consorzio, oltre a un'indagine su quest'ultimo, non può in modo assoluto prescindere da un'attenta verifica circa i **requisiti posseduti** nel contempo dalle imprese consorziate già individuate nel medesimo contratto da certificare, trattandosi dei soggetti chiamati a dare esecuzione all'appalto e nei cui confronti la certificazione produrrà i suoi effetti. Ciò anche laddove l'istanza di certificazione provenga dal solo consorzio.

In tal senso, secondo l'Ispettorato, è solo attraverso tale valutazione che si potrà ritenere efficace la certificazione e gli effetti giuridici che da essa discendono e, pertanto, le imprese che abbiano, in un momento successivo alla certificazione, **aderito al consorzio** e siano intervenute in corso d'opera nell'esecuzione del contratto di appalto, non potranno beneficiare della copertura della certificazione, atteso che nei confronti delle società successivamente aggregatesi la Commissione di certificazione non avrà potuto effettuare le valutazioni di idoneità utili a fondare il giudizio di genuinità del contratto.

Il medesimo principio si applica anche a quelle aziende, pur facenti già parte del consorzio, la cui presenza, tuttavia, **non era stata resa nota** alla Commissione di certificazione tra quelle esecutrici dell'appalto.

Il Consiglio dell'ODCEC di Latina non firma gli emendamenti del CNDCEC

Gentile Redazione, desidero portare all'attenzione dei lettori di *Eutekne.info* uno stralcio della lettera che l'ODCEC di Latina ha inviato a tutti gli Ordini d'Italia. È possibile leggerla integralmente nell'informativa n. 8/2021 pubblicata sul sito dell'ODCEC di Latina:

"Sono ormai settimane che è stato sospeso il nostro diritto di voto e quindi il rinnovo dei Consigli locali e del Consiglio Nazionale, ed è grave (vedi il comma 4 dell'emendamento 1 del CN), che qualcuno sol pensi, mediante la proposta di **abrogazione** del secondo comma dell'[art. 31-terdecies](#) DL 137/2020 vigente – contenente l'espressa salvaguardia delle operazioni di voto già in essere – di poter annullare le avviate elezioni con tanto di voti regolarmente espressi e con migliaia di candidati presentati, di cui molti già virtualmente eletti in quanto ricompresi nell'unica lista formalizzata.

La genesi di questo stallo, che sembra riconducibile alle quote di genere e al ricorso di una collega (1 su 120.000), trae in realtà origine dalla **incompletezza** del Regolamento Elettorale scritto dal Consiglio Nazionale, perché privo di riferimenti a siffatta parità.

La soluzione normativa proposta dal CN, oltre che nei contenuti, appare del tutto inadeguata anche nel metodo.

Gli Ordini andavano interpellati **prima** di far uscire all'esterno qualsivoglia proposta (e questo ci era stato detto nell'assemblea dell'11 gennaio 2021). Apprendiamo invece che il testo di legge, che ci viene sottoposto, è stato già presentato per l'esame al Ministero, di cui, peraltro, non si conosce allo stato la valutazione, e ciò in ulteriore contrasto con quanto affermato dallo stesso CN con nota del 20 gennaio 2021 (prot. MM/COO/me) che rinviava la trasmissione della proposta ad un momento successivo rispetto al vaglio ministeriale.

Ad ogni buon conto, ciò che oggi ci viene sottoposto, è una «**inaccettabile**» proposta in blocco, rispetto alla quale è dato soltanto dire sì o no, senza possibilità di confronto alcuno sui contenuti.

Peraltro si ribadisce che il problema elettorale e quello della parità di genere, sono stati già affrontati e risolti dal legislatore – post ricorso amministrativo – state l'intervento dallo stesso effettuato (in sede di conversione in Legge del D.L. 137/2020, avvenuta il 24 dicembre 2020, con l'art. 31 *terdecies*), che ha provveduto all'**inserimento** delle quote di genere (per i 2/5 a partire dalle prossime elezioni da convocare) e previsto la salvaguardia espressa dei procedimenti elettorali in corso (così evitando a monte il rischio del contenzioso

derivante da eventuali ricorsi degli attuali candidati). Non serve altro, si potrebbe proseguire e terminare di votare.

Quanto alla permanenza in carica degli Ordini, la proposta pervenutaci contiene una ipotesi di **proroga senza termine**, essendo unicamente prevista la cessazione degli Ordini e del CN in carica, con l'insediamento dei nuovi eletti.

Non ha nessun senso abbinare una problematica elettorale, con le specializzazioni.

Mentre è urgentissimo consentire l'effettivo esercizio di voto agli iscritti, non altrettanto può dirsi per le **specializzazioni**, che, ricordiamolo, la stragrande maggioranza degli stessi iscritti non vuole, come è risultato dai sondaggi pubblicati.

Inoltre, inserire le specializzazioni comporta variare sostanzialmente la nostra carta costituzionale (il DLgs [139/05](#)) e, oltre al fatto che non condividiamo il metodo, avendo da sempre sostenuto nelle assemblee nazionali che una decisione del genere debba essere sottoposta a referendum tra tutti gli iscritti, una siffatta scelta dovrebbe essere sottratta ad un organo, ormai in scadenza, come l'attuale CN.

Appare quindi evidente che per questo CN le specializzazioni, già più volte bocciate anche dal Parlamento, sembrano l'obiettivo prioritario, al punto di volerle far digerire nella odierna monolitica proposta di legge.

E saranno sempre le specializzazioni, la vera materia del contendere in merito al **futuro della professione**.

Da un lato, quindi chi le specializzazioni vuole, in continuità con l'attuale CN e che vede il futuro della professione fatto di studi associati e grandi aggregazioni. E dall'altro, coloro che, in discontinuità rispetto al CN, le specializzazioni non desiderano.

Perché attenzione, le specializzazioni, onerose e settoriali, potrebbero decretare la fine degli studi mono titolare che oggi rappresentano circa l'80% della categoria. Infatti sono proprio la **multidisciplinare** competenza e la capacità di offrire consulenze ad ampio spettro, che ci consentono di vivere e di tenere aperti gli studi, in realtà territoriali economicamente molto variegati e/o svantaggiati.

È per questi motivi che il Consiglio dell'Ordine di Latina ha deliberato di **non firmare** la proposta di emendamenti del CNDCEC datata 25 gennaio 2020, e di manifestare rispetto alla stessa espresso dissenso.

Con la preghiera, ad ogni Ordine, di comunicare la presente ai candidati delle liste già depositate".

Efrem Romagnoli

Presidente ODCEC di Latina

Fatture a operatori dell'Irlanda del Nord con codice Paese "XI"

Rispondendo a uno specifico quesito sulle modalità di compilazione delle fatture emesse nei confronti di clienti dell'**Irlanda del Nord**, successivamente alla Brexit, Assosoftware, con una [FAQ](#) pubblicata ieri sul proprio sito, suggerisce di predisporre le fatture – sia analogiche che elettroniche – riportando, quale prefisso dell'identificativo fiscale del cessionario, il codice "XI".

Sulla base dell'accordo, entrato in vigore il 1° gennaio 2021, che regola le transazioni economiche tra l'Unione europea e il Regno Unito, quest'ultimo non è più considerato parte del territorio doganale e fiscale dell'Ue. Tuttavia, per evitare l'instaurazione di una frontiera fisica fra l'Irlanda e l'Irlanda del Nord, tale regione resta soggetta alla normativa unionale per

quanto attiene alle **cessioni** e agli **acquisti intracomunitari** di beni. A tal fine la Commissione Ue, con direttiva [2020/1756/Ue](#) ha previsto che i soggetti residenti nell'Irlanda del Nord dispongano di un numero identificativo IVA contraddistinto dal nuovo **codice Paese "XI"**, valido ai fini delle transazioni unionali.

Posto quanto sopra, **Assosoftware**, "in attesa di istruzioni operative puntuali da parte dell'Agenzia delle Entrate", consiglia, nella predisposizione della fattura, di compilare l'identificativo fiscale degli operatori dell'Irlanda del Nord, indicando il prefisso "XI", mentre, per quanto concerne il "codice Nazione" relativo all'indirizzo fisico della sede o della stabile organizzazione, si dovrà continuare a riportare il valore "GB".

L'incarico di amministratore si presume oneroso, ma il credito non è privilegiato

La Cassazione, nell'ordinanza n. [1673/2021](#), ha sottolineato come l'incarico di amministratore di una società di capitali abbia natura **presuntivamente onerosa**, sicché egli, con la relativa accettazione, acquisisce il diritto di essere compensato per l'attività svolta in esecuzione dell'incarico affidatogli: diritto che, peraltro, è disponibile e, pertanto, derogabile da una clausola dello statuto della società che condizioni lo stesso al conseguimento di utili, ovvero che sancisca la gratuità dell'incarico (cfr. Cass. nn. [285/2019](#) e [15382/2017](#)).

D'altro canto, il vincolo che si istituisce tra l'amministratore unico o il consigliere di amministrazione e la società di capitali ha natura di rapporto di **immedesimazione organica** tra la persona fisica e l'ente: al punto che esso è stato escluso, siccome privo del requisito della coordinazione, dall'ambito di previsione dell'[art. 409](#) n. 3 c.p.c. (cfr. Cass. n. [345/2020](#), con l'individuazione della spettanza della cognizione della vertenza relativa all'azione di responsabilità esercitata contro di essi alla sezione specializzata in materia di impresa, a nor-

ma dell'[art. 3](#) del DLgs. 168/2003) e, per tale ragione, i compensi loro spettanti per le funzioni svolte in ambito societario sono stati ritenuti pignorabili senza i limiti previsti dall'[art. 545](#) comma 4 c.p.c. (cfr. Cass. SS.UU. n. [1545/2017](#)).

L'eventuale credito dell'amministratore verso la società per i relativi compensi ha **natura chirografaria**. Esso non è assistito dal privilegio generale stabilito dall'[art. 2751-bis](#) n. 2 c.c., non afferendo l'attività in questione a una prestazione d'opera intellettuale, né essendo assimilabile a un contratto d'opera, ai sensi degli [artt. 2222](#) e ss. c.c., non presentandone gli elementi del perseguimento di un risultato e della conseguente sopportazione del rischio. L'*opus* che l'amministratore si impegna a fornire (ossia l'amministrazione) non è, a differenza di quello del prestatore d'opera, determinato dai contraenti preventivamente, né è determinabile aprioristicamente, identificandosi con la stessa attività d'impresa (cfr. Cass. n. [4769/2014](#)).

Studi professionali esclusi dagli sgravi per i contratti di inserimento

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [1767](#), pubblicata ieri, 27 gennaio 2021, ha chiarito che gli studi professionali **non possono fruire** degli sgravi previsti per i contratti di inserimento di cui all'[art. 54](#) del DLgs. 276/2003.

È stato così accolto il ricorso proposto dall'INPS, che rivendicava la restituzione della contribuzione agevolata fruita da uno studio in riferimento alla posizione di una lavoratrice assunta con contratto di inserimento.

Tale forma contrattuale, diretta a realizzare l'**inserimento o il reinserimento** nel mercato del lavoro di determinate categorie di soggetti, mediante un progetto individuale di adattamento delle competenze professionali del lavoratore a un determinato contesto lavorativo, ha sostituito il contratto di formazione e lavoro, per poi essere abrogata dalla L. [92/2012](#).

La relativa disciplina risulta comunque applicabile nei con-

fronti delle assunzioni effettuate fino al **31 dicembre 2012** per effetto del comma 15 dell'[art. 1](#) della citata L. 92/2012.

A fondamento della decisione in commento vi sono essenzialmente due motivazioni: in primo luogo i giudici di legittimità evidenziano che l'elencazione dei beneficiari degli sgravi contributivi contenuta nell'art. 54 del DLgs. 276/2003 è **tassativa** e in tale elencazione non figurano i datori iscritti negli Albi professionali, e dunque gli studi professionali, che del resto non possono rientrare nella differente categoria delle associazioni professionali, inserita invece nell'elenco.

In secondo luogo lo studio, mediante cui i professionisti esercitano l'**attività intellettuale** in forma organizzata, non può essere ricondotto alla nozione di impresa, la quale è oggetto di stretta interpretazione e riguarda unicamente chi eserciti professionalmente un'**attività economica** organizzata.