

Lunedì 18 gennaio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

### Il trasferimento di beni a sé stessi concorre alla formazione del plafond

/ Mirco GAZZERA

Il soggetto passivo italiano che invia beni in un altro Stato membro dell'Ue per le esigenze della sua impresa effettua un'operazione assimilata a una **cessione intracomunitaria** (art. 41 comma 2 lett. c) del DL 331/93). Anteriormente al [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Contabilizzazione di immobili per investimento con criticità

/ Luca MIELE e Valeria RUSSO

Per i soggetti IAS adopter la rilevazione iniziale e le valutazioni successive di **immobili per investimento** contabilizzati secondo lo IAS 40 possono determinare delle criticità dal punto di vista [...]

PAGINA 8

## FISCO

### Versamenti da cartelle di pagamento rinviati a fine febbraio

*Rimane lo slittamento al 2022 dei termini scaduti a fine 2020*

/ Alfio CISSELLO

Il decreto legge 15 gennaio 2021 n. 3 ha apportato alcune modifiche alla legislazione emergenziale inerenti alle cartelle di pagamento, sia per quanto riguarda i versamenti che in merito ai termini decadenziali di notifica.

Relativamente ai versamenti, agendo sull'art. 68 del DL 18/2020 si **posticipa di un mese** (dal 31 dicembre 2020 al 31 gennaio 2021) la relativa sospensione.

Visto che, per effetto del menzionato art. 68, "i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione", il pagamento slitta al 28 febbraio 2021.

Anche in ragione delle pregresse FAQ diramate da Agenzia delle Entrate-Riscossione, sono da ritenersi sospese altresì le rate da **dilazioni dei ruoli** ex art. 19 del DPR 602/73 che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021; il pagamento deve quindi avvenire entro il 28 febbraio 2021.

La sospensione vale, oltre che per

gli avvisi di addebito INPS, altresì per gli accertamenti esecutivi emessi dai **Comuni** e dagli altri enti locali, soggetti alla proroga come espressamente sancisce l'art. 68 del DL 18/2020, per le ingiunzioni fiscali e accertamenti doganali.

In ugual modo, venendo modificato l'art. 152 del DL 34/2020, sono sospesi sino al 31 gennaio 2021 i pignoramenti di salari e stipendi, nonché le procedure di **blocco dei pagamenti** delle Pubbliche Amministrazioni.

Lo stesso dovrebbe potersi dire per le attività cautelari, si pensi al fermo e all'ipoteca esattoriale.

Relativamente ai termini di notifica, va subito detto che non viene intaccato l'art. 68 comma 4-bis lettera b) ultimo periodo del DL 18/2020, secondo cui tutti i termini, di **prescrizione e di decadenza**, che scadono nel 2020 in merito alla notifica delle cartelle di pagamento slittano automaticamente al 31 dicembre 2022.

Viene di contro modificato l'art. 157 del DL 34/2020, posticipando l'emissione degli avvisi bonari da liquidazione automatica, [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Fine del regime transitorio e nuove sanzioni per i corrispettivi telematici

Approccio "di calendario" per svalutare crediti deteriorati detenuti da banche

Ravvedimento possibile sino al 2022 per l'anno 2015

## FISCO

### Prorogati di due anni i termini di notifica degli accertamenti

/ Alfio CISSELLO

Il decreto legge n. 3 del 15 gennaio 2021 ha **prorogato di due anni** i termini di notifica degli atti impositivi che, in base alla normativa ordinaria, sarebbero scaduti dall'8 [...]

# Il trasferimento di beni a sé stessi concorre alla formazione del plafond

Occorre tenere presente il momento di effettuazione e la base imponibile IVA dell'operazione

/ **Mirco GAZZERA**

Il soggetto passivo italiano che invia beni in un altro Stato membro dell'Ue per le esigenze della sua impresa effettua un'operazione assimilata a una **cessione intracomunitaria** ([art. 41](#) comma 2 lett. c) del DL 331/93). Anteriormente al trasferimento dei beni, tale soggetto, se privo di una stabile organizzazione nell'altro Stato membro, è tenuto a ivi identificarsi ai fini IVA mediante la nomina di un rappresentante fiscale o l'identificazione diretta. L'adempimento è necessario, innanzitutto, per rilevare l'acquisto intracomunitario dalla propria posizione IVA italiana. La registrazione IVA nell'altro Stato membro sarà utilizzata, inoltre, nel caso i beni trasferiti siano poi ceduti in detto Stato e l'imposta non debba essere assolta dal cessionario (per esempio, poiché si tratta di un privato consumatore).

Al c.d. trasferimento di beni **a sé stessi** si applica, in linea generale, la disciplina prevista per le cessioni intracomunitarie "in senso stretto", ossia quelle indicate nell'[art. 41](#) comma 1 del DL 331/93. Tuttavia, alcuni dubbi potrebbero sorgere in merito alla maturazione del plafond dell'esportatore abituale e alla conseguente indicazione dell'operazione nella dichiarazione annuale IVA.

Per quanto riguarda il primo aspetto, si ritiene che le cessioni intracomunitarie assimilate possano essere ricondotte fra le operazioni non imponibili IVA che concorrono all'acquisizione dello status di esportatore abituale e alla formazione del plafond. In questo senso, appare fare propendere il **tenore letterale** dell'[art. 41](#) comma 4 del DL 331/93, secondo cui le cessioni di cui ai commi 1 e 2 di tale articolo (ossia le cessioni intracomunitarie "in senso stretto" e quelle assimilate) sono computabili ai fini della determinazione della percentuale e dei limiti considerati nel comma 2 degli [artt. 8, 8-bis e 9](#) del DPR 633/72.

Tale interpretazione trova espressa conferma nella C.M. n. [13/94](#) (B, § 17) e sembra essere stata implicitamente ribadita dalla prassi amministrativa successiva che ha ricondotto le cessioni intracomunitarie di cui all'[art. 41](#) del DL 331/93, senza operare alcuna distinzione, nell'elenco delle operazioni che concorrono alla formazione del **plafond** (si vedano, per esempio, la circ.

Agenzia delle Dogane n. [8/2003](#) nonché l'appendice "Esportazioni ed altre operazioni non imponibili" presente nelle istruzioni del modello IVA 2021 per il 2020). Occorre considerare, peraltro, i riflessi sul plafond che derivano dalla disciplina relativa alle cessioni intracomunitarie e, in particolare, al trasferimento di beni a sé stessi.

In primo luogo, il momento di effettuazione dell'operazione si verifica, di regola, all'atto dell'**inizio del trasporto** o della spedizione, salvo fatturazione "anticipata". Se i trasferimenti dei beni sono effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese ([art. 39](#) del DL 331/93). La fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e la registrazione deve avvenire nello stesso termine, con riferimento al mese di effettuazione ([artt. 46 e 47](#) del DL 331/93). Quanto riportato assume rilevanza per il plafond, poiché quest'ultimo è determinato avendo riguardo alle operazioni registrate nell'anno solare precedente o nei **12 mesi precedenti** ([art. 2](#) comma 2 del DL 28/97).

La base imponibile IVA per l'invio dei beni in conto proprio nell'altro Stato membro è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettua l'operazione ([art. 43](#) comma 4 del DL 331/93). È questo, dunque, l'importo che concorre alla formazione del plafond.

## Da compilare i quadri VC e VE della dichiarazione IVA

Sotto il profilo dichiarativo, l'**inclusione** delle operazioni in esame fra quelle che comportano la maturazione del plafond comporta l'indicazione dell'ammontare delle stesse:

- nella colonna 4 (e nella colonna 6, in caso di utilizzo del plafond mensile) dei righi da VC1 a VC12, in corrispondenza del mese di riferimento;
- nel campo 3 (cessioni intracomunitarie) del rigo VE30 relativo alle operazioni che concorrono alla formazione del plafond.

# Versamenti da cartelle di pagamento rinviati a fine febbraio

Rimane lo slittamento al 2022 dei termini scaduti a fine 2020

/ Alfio CISSELLO

Il decreto legge 15 gennaio 2021 n. 3 ha apportato alcune modifiche alla legislazione emergenziale inerenti alle cartelle di pagamento, sia per quanto riguarda i versamenti che in merito ai termini decadenziali di notifica.

Relativamente ai versamenti, agendo sull'[art. 68](#) del DL 18/2020 si **posticipa di un mese** (dal 31 dicembre 2020 al 31 gennaio 2021) la relativa sospensione.

Visto che, per effetto del menzionato art. 68, "i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione", il pagamento slitta al 28 febbraio 2021.

Anche in ragione delle pregresse FAQ diramate da Agenzia delle Entrate-Riscossione, sono da ritenersi sospese altresì le rate da **dilazioni dei ruoli** ex [art. 19](#) del DPR 602/73 che scadono dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021; il pagamento deve quindi avvenire entro il 28 febbraio 2021.

La sospensione vale, oltre che per gli avvisi di addebito INPS, altresì per gli accertamenti esecutivi emessi dai **Comuni** e dagli altri enti locali, soggetti alla proroga come espressamente sancisce l'[art. 68](#) del DL 18/2020, per le ingiunzioni fiscali e accertamenti doganali.

In ugual modo, venendo modificato l'[art. 152](#) del DL 34/2020, sono sospesi sino al 31 gennaio 2021 i pignoramenti di salari e stipendi, nonché le procedure di **blocco dei pagamenti** delle Pubbliche Amministrazioni.

Lo stesso dovrebbe potersi dire per le attività cautelari, si pensi al fermo e all'ipoteca esattoriale.

Relativamente ai termini di notifica, va subito detto che non viene intaccato l'[art. 68](#) comma 4-bis lettera b) ultimo periodo del DL 18/2020, secondo cui tutti i termini, di **prescrizione e di decadenza**, che scadono nel

2020 in merito alla notifica delle cartelle di pagamento slittano automaticamente al 31 dicembre 2022.

Viene di contro modificato l'[art. 157](#) del DL 34/2020, posticipando l'emissione degli avvisi bonari da liquidazione automatica, comunicazioni di **liquidazione IVA** e **controllo formale** (nonché di altri atti "minori" come il recupero delle tasse di concessione governativa e delle tasse automobilistiche).

Prima, questi avrebbero dovuto essere emessi tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, ora si posticipa prevedendo che l'emissione avverrà tra il 1° febbraio 2021 e il 31 gennaio 2022.

A fronte di ciò, viene introdotta una ulteriore ma breve proroga dei termini di notifica delle relative cartelle di pagamento, proroga che non è più di un anno bensì di **tre mesi**.

## Prorogati di un ulteriore mese i termini di notifica

Di conseguenza, per effetto dell'[art. 157](#) comma 3 del DL 34/2020 così come modificato dal DL 3/2021:

- in relazione alla dichiarazione presentata nel **2018** (anno d'imposta 2017), il termine per la notifica della cartella da 36-bis scade non il 31 dicembre 2021 ma il 31 gennaio 2023;
- per la dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) e nel **2017** (anno d'imposta 2016), il termine per la notifica della cartella da 36-ter scade, rispettivamente, il 31 gennaio 2024 (e non il 31 dicembre 2022) e il 31 gennaio 2023 (e non il 31 dicembre 2021).

Non essendo, come anticipato, stato intaccato l'[art. 68](#) comma 4-bis del DL 18/2020, ad esempio l'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), continua a scadere, se si tratta di **liquidazione automatica**, non il 31 dicembre 2020 bensì il 31 dicembre 2022.

# Fine del regime transitorio e nuove sanzioni per i corrispettivi telematici

Dal 2021 obbligatori il registratore telematico o la procedura web per l'invio dei dati

/ **Corinna COSENTINO**

È terminato il 31 dicembre 2020 il c.d. periodo "transitorio" di applicazione degli obblighi di memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi previsto dall'[art. 2](#) comma 6-ter del DLgs. 127/2015. Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2021, fatti salvi gli esoneri previsti dal DM 10 maggio 2019, anche gli esercenti "minori" devono:

- memorizzare i corrispettivi mediante i **registratori telematici** o la **procedura web** "Documento commerciale on line";
- trasmettere gli stessi all'Agenzia delle Entrate mediante tali strumenti ed entro il termine di 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Non è più possibile, dunque, nella generalità dei casi, rilevare i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale, provvedendo poi all'invio mensile dei dati tramite i servizi web dell'Agenzia delle Entrate. L'**ultimo invio "mensile"**, relativo ai dati del mese di dicembre 2020 da parte dei soggetti "minori" che ancora si avvalgono della moratoria delle sanzioni, è previsto entro il 1° febbraio 2021 (il 31 gennaio è domenica).

Si rammenta, peraltro, che fino al prossimo 31 marzo, per effetto del provv. n. 389405/2020, è ancora possibile utilizzare la versione 6.0 del **tracciato** di invio dei dati, mentre dal 1° aprile 2021 diverrà obbligatorio l'utilizzo della nuova versione (si veda "[Ancora un rinvio per l'utilizzo del nuovo tracciato di invio dei corrispettivi](#)" del 24 dicembre 2020).

Una novità riguarda anche i soggetti tenuti all'invio dei dati al **Sistema TS**, in quanto il DL [183/2020](#) ha rinviato di un anno (al 1° gennaio 2022) le previsioni ad essi rivolte concernenti le modalità di trasmissione dei corrispettivi ([art. 2](#) comma 6-quater del DLgs. 127/2015).

In tale contesto, si innestano le novità della **legge di bilancio 2021** ([art. 1](#) commi 1109-1114 della L. 178/2020), con la quale è stato specificato che la memorizzazione dei corrispettivi e, a richiesta del cliente, la consegna del documento commerciale o della fattura, devono avvenire non oltre il momento di ultimazione dell'operazione; inoltre, è stato rinviato al 1° luglio 2021 il termine a partire dal quale è possibile avvalersi di sistemi evoluti di incasso per l'invio telematico dei corrispettivi ([art. 2](#) commi 5 e 5-bis del DLgs. 127/2015).

La novità più rilevante riguarda, però, il **regime sanzionatorio**, che viene disciplinato in maniera più organica. In caso di mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi, nonché in caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, è prevista una sanzione pari al 90% dell'IVA relativa all'importo non memorizzato o non

trasmesso, con riferimento a ciascuna operazione ([art. 6](#) comma 2-bis del DLgs. 471/97).

La sanzione per ciascuna violazione, in ogni caso, non può essere inferiore a 500 euro. È prevista però una sanzione più leggera per le violazioni relative all'invio dei corrispettivi che non hanno inciso sulla corretta liquidazione del tributo, pari a **100 euro** per ciascuna trasmissione (dunque, non per operazione), pur essendo preclusa l'applicazione del cumulo giuridico ([art. 11](#) comma 2-*quinqüies* del DLgs. 471/97). Inoltre, in caso di reiterate violazioni può essere disposta la chiusura dei locali commerciali ([art. 12](#) comma 2 del DLgs. 471/97). È esplicitato, peraltro, che le sanzioni fin qui richiamate si applicano anche per i corrispettivi rilevati da distributori automatici o da distributori di carburante *ex art. 2* commi 1-bis e 2 del DLgs. 127/2015.

La legge di bilancio ha poi stabilito che (fatte salve le procedure alternative previste):

- in caso di **omessa installazione** dei registratori telematici, si applica la sanzione da 1.000 a 4.000 euro;
- in caso di mancato o irregolare funzionamento degli apparecchi si applica la sanzione del 90% per ciascuna operazione, commisurato all'imposta relativa all'importo non memorizzato o non trasmesso.

Qualora non vi siano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o l'omessa verifica periodica degli apparecchi nei termini di legge è soggetta ad una sanzione da 250 a 2.000 euro. Infine, salvo che il fatto costituisca reato, chiunque manomette o altera i registratori o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati, o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni dell'[art. 2](#) comma 1 del DLgs. 127/2015, è punito con una sanzione da 3.000 a 12.000 euro ([art. 11](#) comma 5-bis del DLgs. 471/97).

## Obblighi estesi ai distributori di carburante "minori"

Si ricorda, in ultimo, che dal 1° gennaio 2021 l'obbligo di invio dei corrispettivi di cui all'[art. 2](#) comma 1-bis del DLgs. 127/2015 si applica anche alle cessioni di benzina e gasolio da parte dei distributori di carburante con erogato 2018 non superiore a 1,5 milioni di litri (secondo le regole del provv. n. [106701/2018](#), ossia con invio dei dati entro il mese successivo al mese o trimestre di riferimento, a seconda della periodicità delle liquidazioni). Resta fermo, per i distributori, l'esonero dall'invio dei dati per le operazioni al dettaglio, diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio, effettuate in via marginale ([art. 2](#) comma 2 del DM 10 maggio 2019).

# Prorogati di due anni i termini di notifica degli accertamenti

Rimane la necessità dell'emissione al 31 dicembre 2020

/ Alfio CISSELLO

Il decreto legge n. 3 del 15 gennaio 2021 ha **prorogato di due anni** i termini di notifica degli atti impositivi che, in base alla normativa ordinaria, sarebbero scaduti dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020.

Prima del decreto legge 3, la notifica sarebbe potuta avvenire nel corso del 2021, ora, può avvenire dal febbraio 2021 al 31 dicembre 2022.

Rimane fermo che **l'emissione** dell'atto (quindi la sottoscrizione ad opera del funzionario competente) deve essere avvenuta entro il 31 dicembre 2020.

In questo modo, viene dato più tempo agli uffici ai fini della sola notifica degli atti, in quanto come detto essi non potranno, pena la nullità dell'atto, sottoscrivere atti scaduti a fine 2020 in un momento successivo alla scadenza originaria.

La notifica potrà dunque avvenire sino a fine 2022.

Ciò non riguarda solo gli accertamenti esecutivi (relativi a imposte sui redditi, IVA e IRAP) ma ogni atto impositivo, con l'eccezione della fiscalità locale (vedasi "Termini di accertamento IMU problematici nel 2020" del [17 dicembre 2020](#)). Quindi, opera altresì per **avvisi di recupero** dei crediti d'imposta, avvisi di liquidazione (soggetti a termini anche infrannuali) e atti di contestazione delle sanzioni.

Difficilmente si può parlare di norma **favorevole al contribuente**: una norma che proroga i termini di notifica degli atti, benché l'emissione continui a dover avvenire entro i termini di decadenza ordinari, comunque proroga un termine decadenziale che, se non rispettato, conduce inesorabilmente alla nullità dell'atto. Una norma favorevole ai contribuenti, di contro, potrebbe consistere nella sospensione dei versamenti sino a fine 2022 degli importi intimati con gli accertamenti (in primis quelli esecutivi), o in una sorta di defi-

**nizione degli accertamenti** stessi o delle liti, come avvenuto in occasione del DL [119/2018](#).

Tanto detto, tenendo conto del DL 3/2021, entro il 31 dicembre 2020 devono essere stati emessi gli accertamenti imposte sui redditi, IVA e IRAP relativi all'annualità 2015 modello UNICO 2016 (2014 modello UNICO 2015 qualora ci sia stata l'omessa dichiarazione). La notifica avverrà però dal febbraio 2021 al 31 dicembre 2022.

Va ricordato che, ai sensi degli [artt. 43](#) del DPR 600/73 e 57 del DPR [633/72](#) (nella versione antecedente alla L. [208/2015](#), che opera dalle dichiarazioni presentate nel 2017, relative al 2016), l'accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12 del quarto anno successivo a quello di **presentazione della dichiarazione** (quinto anno se si tratta di dichiarazione omessa).

## Vale anche in tema di raddoppio per violazioni penali

Bisogna anche considerare il **raddoppio dei termini** per violazioni penali, abrogato con decorrenza dall'anno 2016 (dichiarazioni da presentare nel 2017).

Per questa fattispecie, entro il 31 dicembre 2020 devono essere emessi gli accertamenti imposte sui redditi, IVA e IRAP relativi all'annualità 2011 modello UNICO 2012 (2009 modello UNICO 2010 qualora ci sia stata l'omessa dichiarazione). La notifica avverrà, del pari, dal febbraio 2021 al 31 dicembre 2022.

Lo slittamento dei termini di notifica, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 20 agosto 2020 n. [25](#) § 3.10.1, riguarda anche annualità che scadono a fine 2020 per effetto di **proroghe dei termini**, come il raddoppio per violazioni penali.



# Approccio “di calendario” per svalutare crediti deteriorati detenuti da banche

I crediti non garantiti vanno svalutati del 100% entro tre anni dalla classificazione a NPE

/ Marco PEZZETTA

La rilevazione di una situazione di default secondo la regolamentazione bancaria comporta la classificazione del debito fra le *Non Performing Exposures* (NPE), così come accade per le sofferenze e gli inadempimenti probabili (UTP). Ciò causa significative conseguenze. Le NPE, infatti, “assorbono” il capitale netto minimo richiesto dal quadro regolamentare agli intermediari finanziari: i **crediti deteriorati**, infatti, vengono **svalutati** mediante stanziamento in Conto economico o deduzione diretta, extracontabile, del loro importo dal capitale di rischio comunicato agli stakeholders.

A tal fine le banche devono usare un **approccio “di calendario”** (c.d. *Calendar provisioning*), stanziando gradualmente le svalutazioni nel tempo fino al 100% del valore dei crediti deteriorati, anche indipendentemente dalle aspettative di loro effettivo realizzo. Il *Calendar provisioning*, previsto dal Regolamento Ue n. [630/2019](#) (che ha modificato il Regolamento Ue n. [575/2013](#)), è in vigore dal 27 aprile 2019 e si applica a tutti i crediti erogati a partire da tale data. Regole sostanzialmente analoghe sono state emanate da Bce per i crediti erogati prima del 27 aprile 2019 (Linee guida del 2017, successivamente emendate e dettagliate). Il passo delle svalutazioni è diverso a seconda che i crediti delle banche siano **privi** di garanzie (*unsecured*) o **assistiti da garanzie** (*secured*). Il momento di partenza del “calendario” è quello di classificazione dell’esposizione nella macrocategoria delle NPE e il principio adottato è quello del *prudential backstop* che, di fatto, è rappresentato da uno stanziamento **minimo** di copertura (*minimum loss coverage*) delle perdite che possono essere causate dai crediti *non performing*.

Così, i crediti erogati assistiti da ipoteca su immobili devono essere svalutati del 100% entro 9 anni dalla loro classificazione come NPE e la prima svalutazione del 25% deve essere appostata entro il 3° anno di classificazione NPE. Se i crediti sono assistiti da altre garanzie eligibili, almeno il **25%** deve essere svalutato sempre entro il 3° anno, ma il 100% deve essere raggiunto al più tardi nel 7° anno. Più stringenti sono le regole per le esposizioni *unsecured*, che devono essere svalutate almeno del **35%** entro il secondo anno di NPE e del 100% entro l’anno successivo.

Le decisioni strategiche e tattiche più frequentemente adottate dagli intermediari finanziari di fronte a questi stringenti limiti regolamentari erano (almeno pre-COVID) rivolte a **contenere** la **durata** delle esposizioni, a privilegiare il credito verso settori o aree geografiche con trend attesi stabili e a implementare il sistema

delle garanzie.

Anche quest’ultimo punto spiega il grande interesse riscontrato nella normativa di ampliamento dell’accesso alle garanzie di Stato (mediante Medio credito centrale e SACE), in quanto attraverso di esse gli intermediari finanziari hanno potuto far scivolare i propri crediti verso fasce di applicazione del *Calendar provisioning* **meno stringenti** e ciò, a sua volta, ha consentito alle imprese di godere di (ri)finanziamenti altrimenti difficili da erogare.

Allo stesso modo è ragionevole attendersi attenzione per operazioni che, fruendo delle garanzie di Stato nonché della **proroga** delle moratorie PMI giugno 2021 e delle regole EBA in materia di *forbearance* al 31 marzo 2021, agevolino la ristrutturazione del debito in modo coerente con i piani industriali di ripristino degli equilibri aziendali senza i freni, formali e sostanziali, che limitano e rallentano l’azione nel caso di NPE.

## Il Calendar provisioning rischia di penalizzare di più i contesti più fragili

Appare evidente che il *Calendar provisioning* è tanto **più penalizzante** quanto **maggiore** è la **durata** del periodo di recupero dei crediti, circostanza questa che dipende non solo dalla loro forma tecnica, ma anche dalle procedure di escussione delle garanzie e dai c.d. quadri di ristrutturazione preventiva, che dovrebbero consentire l’emersione e la risoluzione della crisi prima che diventi irreversibile. Nel nostro Paese i tempi della giustizia civile non sono particolarmente brevi, né territorialmente omogenei. Nel loro insieme le disposizioni in esame rischiano quindi di penalizzare maggiormente i contesti economici più fragili.

Queste considerazioni hanno suggerito ad alcuni di auspicare una **ulteriore proroga** della completa entrata in vigore del Codice della crisi e dell’insolvenza (DLgs. n. [14/2019](#)), già rinviata a settembre 2021, anche nell’ottica di una sua revisione per tenere conto della Direttiva Ue [2019/1023](#) (modificativa della Direttiva Ue [2017/1132](#)) sui quadri di ristrutturazione preventiva, che, comunque, dovrà essere recepita entro luglio 2021. Da più parti è stata avanzata anche richiesta di **revisione** del *Calendar provisioning*. Un’apertura è pervenuta dalla Commissione europea che, a dicembre, ha prospettato uno slittamento temporale (6 mesi) ma, contestualmente, la Bce, in risposta a un’interrogazione presentata al Parlamento europeo, ha ribadito, in sintesi, che ritiene inopportuna la modifica delle regole in senso meno rigoroso.

# Ravvedimento possibile sino al 2022 per l'anno 2015

Superata la risposta a interpello n. 620 dell'Agenzia delle Entrate dello scorso dicembre

/ Alfio CISSELLO

La **dichiarazione integrativa**, come stabilisce l'[art. 2](#) del DPR 322/98 va presentata entro i termini decadenziali di accertamento.

Nel caso del periodo d'imposta 2015, sarebbe stato necessario trasmetterla, se non ci fossero state proroghe, entro il 31 dicembre 2020.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello del 24 dicembre 2020 n. [620](#), aveva specificato che, in tal caso, non si può sostenere che operi la proroga dell'[art. 157](#) del DL 34/2020, secondo cui gli accertamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 vanno emessi entro il 31 dicembre 2020 ma notificati nel **corso del 2021** (dal febbraio 2021 al 31 dicembre 2022 ex DL 3/2021).

Va detto che, in base al DL 3/2021, l'art. 157 comma 1 del DL 34/2020 è stato modificato, e, per effetto di ciò, gli accertamenti, ferma la necessità che l'emissione sia avvenuta entro fine 2020, possono essere notificati dal febbraio 2021 al 31 dicembre 2022. Di ciò, pertanto, bisogna tenerne conto ai fini in esame.

Tale presa di posizione sembra essere stata sconfessata da una risposta a quesito fornita dalle Entrate nel corso del Videoforum organizzato dal quotidiano "Italia Oggi" del 14 gennaio 2021.

Era stato chiesto se, per le annualità in scadenza al 31 dicembre 2020, è possibile ravvedersi in un momento successivo sempre che non sia ancora stato notificato l'accertamento.

Le Entrate, richiamando il chiaro disposto di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 472/97, affermano che il **ravvedimento** è possibile sino alla notifica dell'avviso di accertamento. L'anno 2015 (modello UNICO 2016), che a **regime ordinario** sarebbe scaduto a fine 2020, può dunque essere ravveduto nel 2021 (o a questo punto anche nel 2022) sino a quando non viene notificato l'accertamento.

Nella risposta n. [620](#), invece, l'Agenzia delle Entrate aveva sostenuto la tesi opposta, in breve specificando che la dichiarazione integrativa (non solo se viene presentata in occasione del ravvedimento operoso) incontra lo sbarramento temporale dei termini di decadenza dal potere di accertamento.

L'[art. 157](#) del DL 34/2020, al riguardo, non avrebbe, dal punto di vista tecnico, prorogato i termini essendosi limitato ad introdurre un **singolare sdoppiamento** tra emissione dell'atto e notifica.

## Ravvedimento stoppato solo dall'accertamento

A parte questa specifica problematica, connessa alla legislazione emergenziale in atto, a nostro avviso il ravvedimento operoso dovrebbe poter avvenire anche una volta spirati i termini di accertamento.

Potrebbe servire, a titolo esemplificativo, **ai fini penali**, in cui la prescrizione penale è spesso maggiore della decadenza tributaria.

# Contabilizzazione di immobili per investimento con criticità

L'uso dello IAS 40 e del modello di valutazione del fair value comporta che, fiscalmente, non possano esservi ammortamenti deducibili

/ Luca MIELE e Valeria RUSSO

Per i soggetti IAS adopter la rilevazione iniziale e le valutazioni successive di **immobili per investimento** contabilizzati secondo lo IAS 40 possono determinare delle criticità dal punto di vista di applicazione delle regole fiscali in caso di adozione del modello di valutazione al fair value. Criticità che derivano dalla circostanza che non possono essere stanziare quote di ammortamento a conto economico ma solo plusvalenze e minusvalenze da valutazione.

Secondo lo IAS 40 un investimento immobiliare deve essere valutato, inizialmente, al costo che comprende il prezzo di acquisto e qualsiasi spesa a esso direttamente attribuibile, al netto degli interessi per pagamento differito. Le spese direttamente attribuibili includono, ad esempio, i **compensi professionali** per la prestazione di servizi legali, le imposte per il trasferimento della proprietà degli immobili e altri costi dell'operazione (IAS 40, §§ 20 e 21).

Per le valutazioni successive, l'entità deve scegliere se adottare il modello di valutazione **al fair value** (§§ 33 e ss) o il modello di valutazione al costo (§ 56) e adottare il criterio scelto per tutti gli investimenti immobiliari. Se si sceglie il modello del fair value, occorre, per quanto qui di interesse, considerare due aspetti: non è previsto il computo di ammortamenti, a differenza del modello del costo; gli utili e le perdite derivanti dalla sua applicazione si imputano sempre al conto economico.

Ai fini fiscali, tuttavia, prevale la classificazione prevista dagli [artt. 43 e 90](#) del TUIR, a prescindere dalla classificazione degli immobili proposta dallo IAS 40 (nonché dallo IAS 16 e dell'IFRS 5). Infatti, l'[art. 3](#), comma 1 del DM 8 giugno 2011 afferma la prevalenza del criterio fiscale e, quindi: il **regime fiscale** riconosciuto agli immobili strumentali di cui all'[art. 43](#), comma 2 del TUIR, deve essere applicato a tutti gli immobili che, indipendentemente dalla classificazione in bilancio, presentano i requisiti del medesimo articolo 43; agli immobili che non possiedono i requisiti di strumentalità di cui all'[art. 43](#) si applicano le previsioni di cui all'[art. 90](#) relative agli immobili patrimoniali.

Ciò premesso, in termini pratici, l'utilizzo dello IAS 40 e del modello di valutazione del fair value comporta che, fiscalmente, per gli immobili strumentali non possono esservi ammortamenti deducibili in quanto non vi è alcuna **imputazione** a tale titolo al conto economico ([art. 109](#), comma 4, lett. b) del TUIR).

Imputazione che, invece, riguarda le variazioni di valo-

re degli immobili che, come detto, sono indicate al conto economico. I fenomeni di valutazione sono generalmente **estranei** al principio di derivazione rafforzata di cui all'[art. 83](#) TUIR e l'[art. 3](#), comma 2 del DM 8 giugno 2011 conferma l'irrilevanza fiscale dei plusvalori o minusvalori da valutazione degli immobili iscritti in bilancio; maggiori o minori valori che concorreranno alla determinazione della base imponibile solo al momento del realizzo degli immobili stessi.

Tale assetto pone il dubbio circa il coordinamento eventuale tra indeducibilità delle svalutazioni imputate al conto economico e ammortamenti degli immobili strumentali che non possono essere deducibili in quanto **non contabilizzati**.

Parte della **dottrina** sostiene che alla fattispecie possono essere applicate, in analogia, le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/2012 laddove si è ritenuto rispettato il principio di previa imputazione a conto economico per la deduzione di quote di ammortamento nel caso di precedenti svalutazioni. La pronuncia dell'Agenzia riguarda la determinazione della base imponibile (IRAP e IRES) in presenza di svalutazioni di beni materiali e, in particolare, il disallineamento tra valore civile e valore fiscale che si genera a seguito della svalutazione fiscalmente non rilevante. Viene, in sintesi, affermato che (ai fini IRES) è possibile dedurre, mediante variazioni in diminuzione, il maggior ammortamento fiscale rispetto a quello imputato al conto economico, nel presupposto che il costo sia transitato a conto economico a titolo di svalutazione in un esercizio precedente.

A tale posizione interpretativa è tuttavia possibile obiettare che analoghe conclusioni non possono essere raggiunte in riferimento al caso dell'utilizzo del modello di valutazione del fair value agli immobili in quanto manca del tutto quella **sistematicità** che connota il processo di ammortamento fiscale.

Si tratta, quindi, di un caso in cui il raccordo tra la normativa fiscale e quella contabile, secondo lo IAS 40, presenta ancora qualche incertezza.

Ovviamente, tale **criticità** non sussiste in caso di immobili non strumentali, come quelli di civile abitazione, in quanto gli stessi rientrano nell'ambito di applicazione dell'[art. 90](#) del TUIR, né per gli immobili strumentali condotti in locazione (contabilizzati in base all'IFRS 16) attesa l'esplicita previsione di deducibilità delle variazioni di fair value del ROU dell'[art. 2](#), comma 2 del DM 5 agosto 2019.



# Tax credit per il sistema di filtraggio dell'acqua e bonus idrico

La legge di bilancio 2021 ha introdotto alcune misure che sono però in attesa dei decreti attuativi

/ Pamela ALBERTI e Luisa CORSO

La legge di bilancio 2021, tra le numerose agevolazioni, ha introdotto anche alcune misure riguardanti il **consumo dell'acqua**. Si fa riferimento, nello specifico, al credito d'imposta per i sistemi di filtraggio dell'acqua e al c.d. "bonus idrico".

L'[art. 1](#) comma 1087-1089 della L. n. 178/2020 ha previsto il riconoscimento di un **credito d'imposta** per l'acquisto di sistemi di filtraggio dell'acqua potabile, al fine di razionalizzare l'uso dell'acqua e di ridurre il consumo di contenitori di plastica per acque destinate a uso potabile.

Possono beneficiare di tale credito d'imposta le **persone fisiche**, i soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, nonché gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

L'agevolazione spetta con riferimento alle spese sostenute dal **1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2022** per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica alimentare E 290, per il miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate da acquedotti.

Tali spese sono agevolate fino a un ammontare complessivo non superiore a:

- **1.000 euro** per ciascuna unità immobiliare, per le persone fisiche non esercenti attività economica;
- **5.000 euro** per ciascun immobile adibito all'attività commerciale o istituzionale, per gli altri soggetti.

Quanto alla misura dell'agevolazione, il credito d'imposta spetta nella misura del **50%** delle suddette spese sostenute ma comunque nel limite complessivo di 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022.

Al fine del rispetto del limite di spesa previsto, con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dovranno infatti essere stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta.

Stando alla norma, tale provvedimento dovrebbe essere emanato già **entro fine gennaio** (30 giorni dal 1° gennaio 2021, data di entrata in vigore della legge di bilancio).

Viene altresì previsto che, al fine di effettuare il monitoraggio e la valutazione della riduzione del consumo

di contenitori di plastica per acque destinate a uso potabile conseguita a seguito della realizzazione dei suddetti interventi, in analogia a quanto previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, le informazioni sugli interventi effettuati siano trasmesse per via telematica all'**ENEA**.

Allo scopo di perseguire il risparmio di risorse idriche, inoltre, l'[art. 1](#) commi 61-65 della L. 178/2020 prevede il c.d. "**bonus idrico**", per le cui finalità è istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, il "Fondo per il risparmio di risorse idriche", con una dotazione pari a 20 milioni di euro per l'anno 2021.

## Istituito anche il c.d. bonus idrico, pari a 1.000 euro

In particolare, alle persone fisiche residenti in Italia è riconosciuto, nel suddetto limite di spesa e fino ad esaurimento delle risorse, un bonus pari a **1.000 euro** per ciascun beneficiario da utilizzare entro il 31 dicembre 2021.

Il bonus idrico è riconosciuto con riferimento alle spese sostenute per:

- la fornitura e la posa in opera di **vasi sanitari in ceramica** con volume massimo di scarico uguale o inferiore a 6 litri e relativi sistemi di scarico, compresi le opere idrauliche e murarie collegate e lo smontaggio e la dismissione dei sistemi preesistenti;
- la fornitura e l'installazione di **rubinetti e miscelatori** per bagno e cucina, compresi i dispositivi per il controllo di flusso di acqua con portata uguale o inferiore a 6 litri al minuto, e di soffioni doccia e colonne doccia con valori di portata di acqua uguale o inferiore a 9 litri al minuto, compresi le eventuali opere idrauliche e murarie collegate e lo smontaggio e la dismissione dei sistemi preesistenti.

Il bonus idrico **non costituisce reddito** imponibile del beneficiario e non rileva ai fini del computo del valore ISEE.

Si demanda a un decreto del Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, da adottare entro **60 giorni** dal 1° gennaio 2021, la definizione delle modalità e dei termini per l'ottenimento e l'erogazione del beneficio, anche ai fini del rispetto del limite di spesa.

# Moretta: “Recuperiamo l'orgoglio di essere commercialisti”

Il Presidente dell'Ordine di Napoli, candidato in pectore, parla di programmi, alleanze e di come superare lo stallo creato dal ricorso al TAR

/ Savino GALLO

“Da circa un anno abbiamo costituito un gruppo di lavoro, di cui fanno parte rappresentanti di tante Regioni, con il compito di individuare i punti principali del nostro programma, che dovranno ispirare l'azione per tutto il mandato, nell'eventualità in cui avremo l'opportunità di rappresentare la categoria”. Così Vincenzo Moretta, Presidente dell'ODCEC di Napoli, alla guida di uno degli schieramenti che si contenderanno le elezioni nazionali, risponde alle critiche di chi ritiene che si stia parlando troppo di alleanze e troppo poco di idee.

**Presidente Moretta, rigetta quelle accuse?**

“Il nostro programma non è ancora del tutto completo, anche perché non è ancora stata definita tutta la squadra e mi sembrerebbe inopportuno nei confronti di chi deve ancora entrare chiudere la discussione sui punti programmatici. Ma il discorso sulla strategia che deve accompagnare l'azione di governo va avanti da tempo all'interno di un gruppo di lavoro che, come detto, è molto partecipato”.

**Potrebbe anticipare alcuni di questi punti?**

“Io credo che le nostre attenzioni debbano concentrarsi soprattutto su quattro macro-aree: ristrutturazione e innovazione della professione, specializzazioni, aggregazioni e reti; equo compenso e limitazione delle responsabilità; politiche giovanili e di genere; efficientamento del Consiglio nazionale e degli Ordini (in particolare, quelli di ridotte dimensioni). In più, è essenziale anche l'implementazione di una più incisiva e sistematica attività di *lobbying* nei confronti della politica per favorire il raggiungimento di questi obiettivi e puntare al riconoscimento di nuovi ruoli e prerogative”.

**Sembra abbastanza evidente la continuità con gli obiettivi posti dall'attuale Consiglio.**

“Io parlerei di continuità nel rinnovamento. Da una parte, vogliamo continuare l'azione intrapresa dall'attuale Consiglio, dall'altra, c'è la necessità di intercettare le esigenze e i problemi con cui avremo a che fare nel prossimo futuro, legati, ad esempio, ai diversi scenari che si creeranno dopo la pandemia”.

**Ma è vero che, in vista delle prossime elezioni nazionali, si parla troppo di alleanze?**

“Gli accordi e le alleanze sono importanti, ma soltanto nei limiti in cui si condividano le linee programmatiche dell'azione che si intende sostenere. Si può decidere di stare insieme, ma se non si condivide il percorso si rischia di litigare già alla prima riunione di Consiglio. Per questo gli accordi sono fini a se stessi. Il programma detta la linea e io pretenderò che tutti i candi-

dati della mia squadra lo sottoscrivano come impegno solenne”.

**Tornando alla continuità con l'attuale Consiglio, ha condiviso anche la proposta di Miani di presentare un documento alla politica in cui si chiede di definire tre punti (quote di genere, attività degli Ordini in regime di prorogatio e specializzazioni) per poi andare subito a elezioni?**

“L'ho apertamente sostenuta nel corso dell'assemblea dell'11 gennaio. Credo che, in questo momento, ognuno di noi debba mettere da parte le aspirazioni personali per sostenere in maniera compatta il documento che ci sottoporrà il Consiglio nazionale. Se ci sarà convergenza sarà possibile ottenere un intervento dalla politica che ci permetta di sanare il *vulnus* sulle quote di genere e anticipare la decisione del TAR per andare subito a elezioni. Poi si potrà tornare a fare campagna elettorale”.

**Quindi, non prende proprio in considerazione l'idea di una lista unica?**

“Sarebbe un bel traguardo ma, allo stato attuale, non semplice da raggiungere. Credo che forse si sia già andati troppo avanti. Mi piacerebbe, però, condividere con lo schieramento avversario quattro o cinque punti e metterli a fattor comune. Così si riuscirebbero a portare avanti in ogni caso, a prescindere da chi dovesse rappresentare la categoria”.

**Come ha intenzione di fare?**

“Nel momento in cui verranno definite le liste e presentati i candidati, io la proposta la farò. Poi, bisogna vedere se ci sarà disponibilità anche dall'altra parte”.

**Ma al di là del merito del ricorso, pensa che questo stallo elettorale si sarebbe potuto evitare?**

“Se ci fosse stata una maggiore coesione interna, forse l'avremmo evitato. Ma non credo sia dipeso solo da questo. Nel luglio scorso, il Consiglio nazionale ha fatto presente al Ministero che ci potesse essere un problema con le quote di genere. Se il Ministero l'avesse recepito subito, non ci sarebbe stato il ricorso al TAR. Fatto sta che ora ci troviamo in questa situazione, che non favorisce la ripartenza in un periodo già fortemente critico, e dobbiamo cercare di risolverla rapidamente”.

**Considerata la “continuità” con l'attuale Consiglio, è lecito credere che sia d'accordo anche sulle specializzazioni. Ma perché, secondo lei, questo argomento è stato così divisivo negli ultimi anni?**

“Non credo sia stato divisivo, penso piuttosto che non tutti ne abbiano compreso l'importanza. Di fatto noi

siamo già specializzati. Molti di noi, oggi, non si occupano più di tutto come si faceva in passato ma hanno già scelto una branca della nostra professione. Specializzarsi in un determinato ambito significa accrescere la riconoscibilità di quelle competenze e aumentare le probabilità che si venga chiamati quando c'è bisogno. Se sono conosciuto come un bravo professionista in un settore è più probabile che i clienti si rivolgano a me. Il riconoscimento normativo delle specializzazioni, che porterebbe alla possibilità di spendere un titolo, amplificherebbe ulteriormente questo discorso".

**Questo basterebbe a far riavvicinare i giovani?**

"Non solo questo. Va fatto un discorso più ampio, che riguardi anche le aggregazioni, le reti. Di certo, i giovani vivono un momento molto difficile, reso ancor più

complicato dalla pandemia e da un mercato che non risponde velocemente. In questo contesto, è chiaro che si sentano un po' più lontani da una professione che, secondo me, rimane tra le più belle che si possano scegliere".

**Quindi, anche se tanti si lamentano dei troppi adempimenti, delle difficoltà di vedersi riconosciuto il proprio lavoro non solo dalle istituzioni ma anche dai clienti, è ancora possibile trovare del bello?**

"Assolutamente sì, dobbiamo soltanto crederci. Bisogna recuperare l'orgoglio di appartenere a questa categoria. L'obiettivo di tutti deve essere quello di migliorarla. Il Presidente Miani ha tracciato una strada, noi vogliamo proseguire questa azione, pur con tutti gli accorgimenti necessari".

# Torna ad ampliarsi l'aliquota IVA del 10% nei marina resort

Con la legge di bilancio 2021 torna possibile l'agevolazione per lo stazionamento annuale

/ Emanuele GRECO

A seguito della legge di bilancio 2021, torna possibile applicare l'**aliquota IVA** del 10% per i contratti annuali o pluriennali relativi allo stazionamento delle imbarcazioni da diporto nei "marina resort".

Lo prevede l'[art. 1](#) comma 598 della L. 178/2020, eliminando la limitazione che era stata recentemente inserita dal DL [104/2020](#) in sede di conversione in legge (L. [126/2020](#)).

Resta ferma, invece, l'altra modifica prevista dal DL [104/2020](#), vale a dire la precisazione che la disciplina agevolativa riguarda le sole prestazioni rese nei confronti di "**diportisti**" (in luogo della generalità dei turisti).

L'aliquota IVA del 10% per le prestazioni dei "marina resort" è stata introdotta dall'[art. 32](#) comma 1 del DL 133/2014 (conv. L. [164/2014](#)).

Tale disposizione ha assimilato i "marina resort" alle "strutture ricettive all'aria aperta", per le quali si rende applicabile l'**aliquota ridotta** già prevista per le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture turistico-alberghiere (n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#)).

Il regime di favore, originariamente previsto in via transitoria, è stato reso definitivo per effetto della legge di bilancio 2016 ([art. 1](#) comma 365 della L. 208/2015), a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Nello specifico, in base al combinato disposto dell'[art. 32](#) del DL 133/2014 e del n. 120 della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#), l'aliquota del 10% si applica alle prestazioni rese ai clienti che alloggiano presso i c.d. "marina resort", definiti come le "strutture organizzate per la sosta e il **pernottamento** (...) all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato", secondo i requisiti stabiliti a livello ministeriale.

Il DL [104/2020](#) (conv. L. [126/2020](#)) aveva espressamente escluso dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta i "servizi resi nell'ambito di contratti annuali o pluriennali per lo stazionamento" che, invece, per effetto della legge di bilancio 2021, tornano ad essere **agevolati**.

Sul punto, è interessante evidenziare quanto espresso dal servizio Studi del Senato, il quale – commentando il comma 598 dell'art. 1 della legge di bilancio 2021 – individua "l'**inclusione** dei servizi resi nell'ambito di

contratti annuali o pluriennali per lo stazionamento delle imbarcazioni da diporto al regime previsto per le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di diportisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato".

In sostanza, sembrerebbe definitivamente acclarata l'applicabilità dell'aliquota IVA del 10% anche per la descritta tipologia di prestazioni di durata annuale o pluriennale.

Tale impostazione richiede qualche ulteriore **osservazione**.

È da rammentare che, come indicato nella R.M. n. [460639](#) del 15 luglio 1987, in relazione all'aliquota agevolata per le prestazioni alberghiere, "la limitazione conseguente all'espressione «rese ai clienti alloggiati» tende a circoscrivere l'applicazione dell'aliquota ridotta alle prestazioni tipiche alberghiere e cioè quelle che rendono possibile al cliente il soggiorno nell'albergo con soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie necessità".

Tale aspetto è stato, quindi, ribadito nella ris. Agenzia delle Entrate 15 marzo 2002 n. [88](#), confermando che l'aliquota ridotta è da circoscrivere alle prestazioni tipiche alberghiere e cioè a quelle che rendono possibile al cliente il soggiorno nella struttura ricettiva con soddisfacimento delle proprie necessità di soggiorno provvisorio, escludendo, pertanto, le prestazioni aventi **finalità differenti** da quelle dell'alloggio.

Circoscrivere l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% alle sole prestazioni che rendono possibile al diportista il soggiorno in transito nel "marina resort" (messa a disposizione dello specchio acqueo e servizi di natura ricettiva) sembrerebbe, tuttavia, conforme ai principi sopra indicati, escludendo le prestazioni che soddisfano finalità diverse, come ad esempio la messa a disposizione dello specchio acqueo al solo o preminente fine dell'ormeggio e/o stazionamento dell'imbarcazione. D'altro canto, fermo restando la giusta attenzione del legislatore nazionale alla tutela del settore nautico, strategico per l'economia nazionale, si ravvisa l'**inapplicabilità** dell'aliquota IVA ridotta alla locazione di spazi di ormeggio per imbarcazioni, sancita dalla Corte di Giustizia Ue, causa [C-715/18](#) del 19 dicembre 2019.

# Inefficacia delle procedure esecutive sull'abitazione principale da chiarire

Il Notariato prova a chiarire le problematiche interpretative sollevate dall'art. 54-ter del DL Cura Italia e dall'art. 4 del DL Ristori

/ **Simona BORIA**

In materia di esecuzioni immobiliari, in sede di conversione del DL [18/2020](#) ("Cura Italia"), conv. L. [27/2020](#), l'[art. 54-ter](#) ha disposto la **sospensione** delle procedure esecutive aventi a oggetto l'abitazione principale del debitore per la durata di sei mesi, decorrenti dal 30 aprile 2020 (data di entrata in vigore della predetta legge di conversione).

La richiamata disposizione è stata, successivamente, modificata dall'[art. 4](#) del DL "Ristori" (DL 137/2020) conv. L. [176/2020](#), che ha:

- prorogato la predetta misura sospensiva, che opera sino al 31 dicembre 2020 (ulteriormente prorogata dal DL Milleproroghe al **30 giugno 2021**);
- previsto l'"inefficacia di ogni procedura esecutiva immobiliare" ex [art. 555](#) c.p.c., relativa all'abitazione principale del debitore, effettuata dal 25 ottobre 2020 al 25 dicembre 2020 (data di entrata in vigore della L. [176/2020](#), di conversione del medesimo decreto).

La formulazione tanto dell'[art. 54-ter](#) DL 18/2020, quanto dell'art. 4 DL [137/2020](#), è risultata foriera di taluni dubbi **interpretativi** (con riferimento alla prima norma, si veda "[Sospensione delle procedure esecutive sulla prima casa con dubbi](#)" del 29 giugno 2020).

Sul punto, è intervenuto l'ufficio studi del Consiglio nazionale del Notariato che, con la segnalazione "Legislazione d'emergenza epidemiologica da Covid-19 e processo esecutivo: le novità del c.d. «decreto Ristori»", ha fornito un proprio contributo.

Nel dettaglio l'ufficio studi, dopo aver analizzato le difficoltà interpretative sollevate dall'[art. 54-ter](#) del DL 18/2020, risolte prevalentemente mediante l'utilizzo, quale criterio guida, della *ratio* della norma, che si sostanzia nel tutelare maggiormente il **debitore** in questo momento di forte crisi, evitando la vendita della sua casa, definita il "bene più prezioso", si sofferma, in particolar modo, sulla questione interpretativa relativa alla misura dell'**inefficacia** di ogni procedura esecutiva immobiliare, avente a oggetto l'abitazione principale del debitore.

L'utilizzo di un linguaggio, a parere dell'ufficio studi,

"atecnico" e l'inesistenza, nella disciplina codicistica, di un istituto riconducibile all'"inefficacia della procedura esecutiva" nel suo complesso, ha, infatti, acceso un ampio **dibattito** in dottrina, finalizzato a individuare la volontà del legislatore.

Ci si chiede, in sostanza, se l'intento del legislatore, attraverso questa disposizione, sia quello di:

- preservare il "bene più prezioso" del debitore, limitandone l'**espropriazione** per un certo periodo di tempo;
- oppure, favorire nettamente gli interessi del debitore rispetto a quelli del creditore, impedendo non solo l'espropriazione, ma anche il **pignoramento** della sua abitazione principale.

## Auspicabile un intervento del legislatore

Ad avviso dell'ufficio studi, la prima ipotesi parrebbe più compatibile con il dettato costituzionale; la seconda, invece, sebbene più fedele al dato letterale, realizzerebbe un ingiusto **sacrificio** dell'interesse del creditore, il quale, non potendo eseguire il pignoramento, non potrebbe assicurarsi una garanzia per la soddisfazione della propria pretesa e rischierebbe, peraltro, di dover subire, nel periodo di vigenza della norma, gli effetti di eventuali atti di disposizione o alienazione dell'abitazione del debitore.

Tale soluzione, pertanto, si porrebbe in contrasto con il costante orientamento della Corte Costituzionale, secondo cui, ai fini della legittimità costituzionale, il **bilanciamento** degli interessi costituzionalmente rilevanti deve essere realizzato in modo tale da non determinare l'eccessivo sacrificio di uno di essi rispetto agli altri.

Esaminato il quadro normativo e considerate le molteplici problematiche da questo scaturenti, l'ufficio studi del Consiglio nazionale del Notariato giunge, quindi, a ritenere auspicabile l'intervento chiarificatore del **legislatore**, propendendo, in caso contrario, per la prima soluzione illustrata e, pertanto, per una interpretazione più conforme alla Costituzione.



# Nella rottamazione delle cartelle per l'estinzione del giudizio basta la domanda

La Cassazione ritiene che il contribuente manifesti un'inequivoca rinuncia al ricorso

/ Francesco BRANDI

In tema di adesione del contribuente alla **definizione agevolata** ex [art. 6](#) del DL n. 193 del 2016 (conv., con modif., dalla L. [225/2016](#)), poiché la dichiarazione di adesione reca l'impegno del contribuente a rinunciare ai giudizi pendenti sui relativi carichi, il ricorrente che deposita nel giudizio di legittimità l'attestazione di ammissione alla procedura manifesta un'inequivoca rinuncia al ricorso onde va dichiarata l'estinzione del giudizio.

Lo ha stabilito la Cassazione con ordinanza n. [29293](#) del 22 dicembre 2020 con cui ha rigettato il ricorso dell'Agenzia delle Entrate ritenendo sufficiente la domanda di **adesione** e il **pagamento** della prima rata per l'estinzione del giudizio.

Confermato dunque l'esito della C.T. Reg. Campania secondo cui la semplice produzione del modulo DA1 è sufficiente a determinare l'**estinzione del processo** ex [art. 44](#) del Dlgs. 546/1992, non essendo necessario il perfezionamento della definizione stessa (domanda e pagamento integrale).

Col successivo ricorso per Cassazione l'Agenzia delle Entrate denuncia violazione di legge ritenendo non sufficiente, ai fini dell'estinzione del giudizio, la presentazione della dichiarazione col versamento della prima rata, occorrendo il **pagamento integrale** e tempestivo delle somme dovute.

Nel rigettare il ricorso la Cassazione distingue l'estinzione del giudizio (*ex lege* o per rinuncia del ricorrente) dalla pronuncia di cessazione della materia del contendere che ha anche valenza sostanziale, riferendosi al rapporto tributario.

In altri termini, in presenza della dichiarazione del debitore di avvalersi della definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, con **impegno a rinunciare al giudizio**, cui sia seguita la comunicazione dell'esattore, il giudizio di cassazione deve essere dichiarato estinto, rispettivamente per rinuncia del debitore, qualora egli sia ricorrente, ovvero perché ricorre un caso di estinzione "ex lege", qualora sia resistente o intimato; in entrambe le ipotesi, peraltro, deve essere dichiarata la cessazione della materia del contendere qualora risulti, al momento della decisione, che il debitore abbia anche provveduto al pagamento integrale del debito rateizzato (*cfr.* Cass. n. 11540/2019 e n. 24083/2018).

L'Amministrazione finanziaria convenuta, d'altronde, non ha interesse a impugnare l'ordinanza di estinzio-

ne del giudizio: si tratta soltanto di una statuizione che ha **natura meramente processuale** e non può arrecare pregiudizio alle parti coinvolte e a costituire giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere. Il **giudicato** si forma solo sul venir meno dell'interesse alla prosecuzione del giudizio. Ha dunque ragione la C.T. Reg. a dichiarare chiusa la causa ritenendo sufficiente l'impegno del contribuente a rinunciare ai giudizi in corso senza il pagamento integrale del debito (*cfr.* Cass. n. 21977/2018).

In effetti, il comma 2 dell'[art. 6](#) del dl 193/2016 fa riferimento alla dichiarazione che il debitore deve presentare all'agente della riscossione con l'impegno a rinunciare agli eventuali giudizi pendenti. Pertanto, conclude la Cassazione, ai fini dell'estinzione del giudizio è sufficiente l'impegno a rinunciare ai giudizi in corso, non anche l'**integrale pagamento** di quanto dovuto.

Sul punto occorre fare alcune precisazioni:

- con circolare [2](#) del 2017 l'Agenzia delle Entrate precisa che nell'ipotesi in cui il carico definito abbia ad oggetto l'**intero valore** in contestazione, qualora il contribuente dichiari di aver aderito alla definizione agevolata e chieda un rinvio della trattazione della controversia, l'Ufficio non deve opporsi;
- qualora il carico affidato all'Agente della riscossione non rechi l'intera pretesa tributaria persiste l'interesse alla decisione nel merito della lite, per la **parte residua** ancora non riscuotibile in maniera frazionata.

## C'è l'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti sui relativi carichi

Secondo l'interpretazione della Cassazione basta la dichiarazione di impegno a provocare l'estinzione del giudizio. In questo modo viene anche sconfessata la posizione espressa dall'amministrazione con la circolare suindicata a meno di non ritenere l'estinzione applicabile solo al **giudizio in Cassazione**. Infatti nel caso di riscossione frazionata propria dei gradi precedenti, il contribuente non può anche disporre della parte ancora non affidabile.

Sarebbe stato allora più opportuno specificare, come è stato fatto con l'[art. 3](#) del DL 119/2018, che l'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione che avviene con l'integrale versamento degli importi dovuti.

# Apporto creativo fondamentale per il lavoro giornalistico

Secondo la giurisprudenza di legittimità il giornalista è un mediatore intellettuale tra il fatto e la diffusione della conoscenza di esso

/ Viviana CHERCHI

Con la decisione n. [26596/2020](#), la Cassazione è tornata a pronunciarsi in materia di **lavoro giornalistico** indicando, nel solco del proprio consolidato orientamento, i criteri per l'individuazione di tale peculiare attività.

Si ricorda, sul punto, come nel nostro ordinamento non è individuabile una definizione di giornalista o di attività giornalistica né nella legge professionale né nella contrattazione collettiva.

La L. 3 febbraio 1963 n. [69](#), istitutiva dell'Ordine dei giornalisti, regola le **modalità di esercizio** della professione giornalistica, prevedendo l'iscrizione a un Albo, senza indicare espressamente l'oggetto di tale attività. Nemmeno nel Contratto nazionale di lavoro giornalistico del 24 giugno 2014, che disciplina il rapporto di lavoro svolto in forma subordinata, si rinviene una compiuta definizione di attività giornalistica.

A colmare tale lacuna è intervenuta, a più riprese, la giurisprudenza che ha delineato con sempre maggiore specificità l'**ambito di applicazione** del lavoro giornalistico. La giurisprudenza ha, infatti, da un lato, definito i tratti caratterizzanti della figura del prestatore di lavoro giornalistico e, dall'altro lato, elaborato i criteri necessari ai fini del riconoscimento della subordinazione, tenendo conto delle peculiarità di tale rapporto di lavoro contraddistinto dal prevalente **carattere intellettuale e creativo** (c.d. subordinazione "attenuata").

In particolare, secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, costituisce attività giornalistica la prestazione di lavoro intellettuale diretta alla raccolta, al commento e all'elaborazione di notizie volte a formare oggetto di comunicazione attraverso gli organi di informazione. Il giornalista si pone infatti quale **mediatore intellettuale** tra il fatto e la diffusione della conoscenza di esso, con il compito di acquisirne la conoscenza, valutarne la rilevanza in relazione ai destinatari e predisporre il messaggio con apporto soggettivo e creativo.

A tal fine assume rilievo la continuità o periodicità del servizio nel cui ambito il lavoro è utilizzato nonché l'**attualità** delle notizie e la **tempestività** dell'informazione, che costituiscono gli elementi differenziatori rispetto ad altre professioni intellettuali e sono funzionali a sollecitare l'interesse dei cittadini a prendere conoscenza e coscienza di tematiche meritevoli di attenzione per la loro novità (Cass. SS.UU. n. [1867/2020](#)).

Da tale definizione è possibile desumere i contenuti essenziali del lavoro giornalistico: in primo luogo, il ca-

attere della **creatività** e l'intermediazione critica delle notizie – che è ciò che lo distingue dalle attività preparatorie consistenti nella mera ricerca di dati e informazioni – ma anche la continuità o periodicità del servizio nonché la tempestività e attualità delle notizie destinate a formare oggetto di comunicazione interpersonale.

Sulla scorta di tali criteri di comune esperienza, è stata, ad esempio, riconosciuta natura giornalistica all'attività del **grafico** – che, adoperandosi per la progettazione e la realizzazione della pagina di giornale, esprime la propria valutazione in ordine alla rilevanza della notizia e all'idoneità del fatto descritto a incidere sul convincimento del lettore (Cass. n. [5456/2016](#)) – e all'attività del tecnico **montatore** di riprese televisive che si concretizzi nella predisposizione di un servizio dotato di capacità di completamento della notizia e che realizzi un "messaggio" ovvero un pensiero originale di attitudine e intermediazione informativa (Cass. n. [5794/2014](#)). È stata, invece, esclusa la natura di attività giornalistica del collaboratore che si limiti a ricercare nel web notizie sportive per poi inserirle sul sito senza alcun reale apporto creativo (Cass. n. [1853/2016](#)) o l'attività di informazione svolta nell'ambito di un periodico illustrato a carattere aziendale interno (Cass. n. [13814/2008](#)).

Nella decisione in commento, la Cassazione, chiamata a pronunciarsi sull'accertamento del lavoro giornalistico di un **programmista-regista**, ha escluso la sussistenza dell'attività giornalistica consistente nella mera "attività di ricerca dei materiali e del loro assemblaggio", senza "ricerca ed elaborazione delle notizie", richiamando il proprio costante indirizzo.

La Cassazione ha, inoltre, precisato come la giurisprudenza di legittimità abbia svolto una vera e propria attività di elaborazione del contenuto dell'attività giornalistica alla luce della lacuna del legislatore che si sarebbe consapevolmente astenuto dal definire tale attività proprio per consentire di applicare il sistema di tutela normativa a qualsiasi forma qualificata del pensiero svolgentesi non solo attraverso lo scritto o la parola, ma anche attraverso immagini idonee ad assolvere, in via di completamento e di sostituzione degli altri mezzi espressivi, la medesima funzione informativa, privilegiando in tal modo una **nozione elastica** di giornalista da adattarsi alla rapida evoluzione della professione e al cambiamento dell'ordinaria concezione di giornalismo e di informazione.

# È la Regionale, e non la sezione staccata, il giudice d'appello

Per la Cassazione i collegi tributari d'appello costituiscono uffici giudiziari unitari, mentre le sezioni staccate operano quali mere articolazioni interne

/ Antonino RUSSO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [29886](#) del 30 dicembre 2020, ha chiarito il profilo (poco affrontato) della **competenza territoriale** delle sezioni staccate delle Commissioni tributarie.

L'occasione della pronuncia era offerta da un ricorso al giudice di ultima istanza teso a invocare la violazione dell'[art. 4](#) del DLgs. n. 546/92, norma che individua il giudice naturale precostituito per legge; in specie si contestava la circostanza della emissione della sentenza da parte della Commissione tributaria regionale di Napoli, nonostante l'impugnazione fosse stata proposta davanti alla sezione distaccata di quest'ultima, ubicata a Salerno.

La Suprema Corte ha riepilogato meticolosamente il **quadro normativo** rimarcando l'ingerenza dell'[art. 1](#), comma 1-*bis* del DLgs. n. 545/92, inserito dall'[art. 35](#), comma 1 della L. n. 28/99 ("Nei comuni sedi di corte di appello, o di sezioni staccate di corte di appello ovvero di sezioni staccate di tribunali amministrativi regionali o comunque capoluoghi di provincia con oltre 120.000 abitanti alla data di entrata in vigore della presente disposizione distanti non meno di 100 chilometri dal comune capoluogo di regione, saranno istituite sezioni staccate delle commissioni tributarie regionali ...").

Le **sezioni staccate** delle Commissioni tributarie regionali sono state istituite con DM del Ministero delle Finanze [6 giugno 2000](#) ed è l'[art. 3](#) di tale decreto, come ha ricordato la stessa Corte, a precisare che le sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali sono riportate nell'allegato 1 della fonte ultima citata. Così ha assunto rilievo, ai fini della decisione intrapresa, la circostanza che secondo tale allegato "La commissione tributaria regionale della Campania, con sede in Napoli, opera anche nella sede di Salerno con cinque sezioni (nell'ambito territoriale di Salerno ed Avellino)". La sentenza ha rimarcato come dall'intero quadro normativo si possa evincere che, nei rapporti tra sede centrale e sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali, è la **Commissione tributaria regionale**, non la sezione staccata della stessa, il giudice precostituito per legge a trattare gli appelli avverso le pronunce

emesse dalle Commissioni tributarie provinciali di una Regione.

Infatti, detti collegi tributari d'appello costituiscono uffici giudiziari unitari, mentre le sezioni staccate (come già affermato con la sentenza n. 14995 del luglio 2020) operano quali mere articolazioni interne e, dunque, il rapporto tra sede e sezione staccata non è di vera e propria competenza e lo spostamento (contestato nella specie), con criteri oggettivi, di una generalità di fascicoli dalla sezione staccata alla sede o viceversa non determina alcuna lesione al principio del giudice naturale previsto dall'[art. 25](#) Cost., nemmeno se disposta con riferimento a controversie già iscritte a ruolo.

La Corte ha addotto a sostegno di tali osservazioni, in primo luogo, la risoluzione n. 9 del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria del 1° dicembre 2015, coerente sia con il pensiero del Consiglio di Stato n. [1822/2020](#), sia con il **consolidato indirizzo di legittimità** nell'ambito della giurisdizione ordinaria (Cass. n. 21557/2014), secondo cui il Presidente della Commissione tributaria regionale, in presenza di carenze di organico e difficoltà di smaltimento degli affari assegnati alle sezioni distaccate, può adottare la migliore soluzione possibile tra la riassegnazione di parte degli affari alla sede centrale e viceversa ovvero l'utilizzo della applicazione temporanea e turnaria dei giudici presso le sedi decentrate, previo il necessario interpello.

## In linea anche con la giurisprudenza costituzionale

Né sono mancati riferimenti, in sentenza, al fatto che la giurisprudenza costituzionale ha già evidenziato come il principio di precostituzione del giudice tuteli nel cittadino il diritto a una previa non dubbia conoscenza del giudice competente a decidere o, ancora più nettamente, il diritto alla certezza che a giudicare non sarà un giudice creato a posteriori in relazione a un fatto già verificatosi; così, secondo, la Consulta il **principio di precostituzione del giudice naturale** non può operare nella ripartizione, tra sezioni interne, dei compiti e delle attribuzioni spettanti ad un determinato ordine giurisdizionale (Corte. Cost. n. 30/2011).

# L'obbligato in solido può accedere agli atti presupposto della diffida accertativa

Secondo l'Ispettorato il richiedente è tenuto a dimostrare l'interesse in maniera chiara e concreta

/ Mario PAGANO

Il quesito se il committente, chiamato a rispondere in qualità di obbligato solidale in forza degli [artt. 29](#) comma 2 del DLgs. 276/2003 e [1676](#) c.c., per i crediti retributivi dei dipendenti dell'appaltatore, oggetto di diffida accertativa, può accedere agli atti presupposto per la validazione della **diffida** stessa, risolto dall'Ispettorato nazionale del lavoro con il parere n. 42/2021, pone un interessante tema circa i presupposti che legittimano l'**accesso agli atti** della Pubblica Amministrazione.

Ciò con maggiore interesse, rispetto al caso di specie, alla luce delle modifiche legislative, introdotte con l'[art. 12-bis](#) del DL 76/2020, che hanno riscritto l'istituto della diffida accertativa.

La diffida accertativa, disciplinata dall'[art. 12](#) del DLgs. 124/2004, viene adottata dal personale ispettivo ogni qual volta si accerti l'esistenza, a favore del lavoratore, di un credito patrimoniale **certo, liquido**, ossia determinato nel suo ammontare, ed **esigibile**, quindi non sottoposto a termini o condizioni che ne impediscano la riscossione.

Le novità normative da una parte hanno **allargato** la platea dei destinatari, nel momento in cui il legislatore ha previsto espressamente l'applicazione nei confronti dei soggetti che utilizzano le prestazioni di lavoro, da ritenersi solidalmente responsabili dei crediti accertati. Dall'altra hanno **snellito** l'iter in forza del quale la diffida acquista valore di titolo esecutivo. Rispetto al passato, infatti, non è più necessario il provvedimento di convalida da parte del direttore ma la diffida acquista valore di titolo esecutivo automaticamente, trascorsi 30 giorni dalla sua notifica, ove non intervenga il pagamento, non sia presentato ricorso o richiesta di conciliazione monocratica ovvero tali rimedi abbiano un esito negativo.

Prima dell'allargamento della platea, quindi, l'obbligato in solido veniva coinvolto solo dopo che la diffida, attraverso la convalida, fosse divenuta di titolo esecutivo. Oggi, invece, la diffida, ancora prima di essere titolo esecutivo, può essere direttamente notificata anche all'**obbligato solidale**, il quale è, a tutti gli effetti, un vero e proprio destinatario dell'obbligo di adempimento alla diffida accertativa stessa.

In tal senso, in entrambi i casi, c'è da chiedersi se l'obbligato in solido possa o meno **avere titolo** per accedere agli atti che fondano l'esistenza stessa della diffida e, oggi, ancora di più, l'eventuale esistenza del vincolo solidale che ha portato alla notifica della diffida anche

al committente.

Sul punto il parere in commento offre spunti decisamente interessanti.

L'Ispettorato ricorda che l'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza dei procedimenti. La L. [241/1990](#) individua, quali condizioni legittimanti l'accesso agli atti, la titolarità di un **interesse diretto**, concreto e attuale da parte del richiedente, nonché l'esistenza di un collegamento tra detta situazione giuridicamente tutelata e il documento oggetto della pretesa ostensiva.

Tuttavia, il DM [757/1994](#) **sottrae** al diritto di accesso talune categorie di atti al fine di salvaguardare la vita privata e la riservatezza di persone fisiche, di persone giuridiche, di gruppi, imprese e associazioni; in particolare "documenti contenenti notizie acquisite nel corso delle attività ispettive, quando dalla loro divulgazione possano derivare azioni discriminatorie o indebite pressioni o pregiudizi a carico di lavoratori o di terzi".

La giurisprudenza ha, comunque, ammesso l'accesso quando la conoscenza del documento sia **funzionale** a qualunque forma di tutela, giudiziale e stragiudiziale, di interessi giuridicamente rilevanti e, quindi, anche in una fase precedente ovvero indipendentemente dall'effettivo esercizio dell'azione giudiziale, sempreché tale interesse sia dimostrato in maniera chiara e concreta dall'istante.

Circa la diffida accertativa, a questo punto, l'Ispettorato ritiene necessario che il committente, nel formulare la sua richiesta, **dimostri** tali esigenze di tutela.

Se ragioniamo sulla vecchia normativa, l'attenzione andrà focalizzata sulla documentazione a fondamento del provvedimento di validazione della diffida accertativa in riferimento alla sussistenza e determinazione dei crediti patrimoniali in favore dei lavoratori coinvolti nell'appalto nonché ai requisiti di azionabilità da parte dei lavoratori dei rimedi previsti, nei confronti del committente, dagli [artt. 29](#) comma 2 del DLgs. 276/2003 e [1676](#) c.c.

Rispetto, invece, all'attuale quadro normativo, essendo l'obbligato in solido diretto destinatario del titolo esecutivo, non può dubitarsi circa l'**attualità** e **concretezza** dell'interesse a richiedere l'accesso, restando ferma, in tutti i casi, la necessità della previa comunicazione ai controinteressati.