

Lunedì 10 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Limiti alla fattura differita all'esportazione

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Le cessioni all'**esportazione** di cui all'art. 8 comma 1 lett. a) e b) del DPR 633/72 possono essere documentate, al momento di spedizione dei beni, mediante emissione di fattura in formato analogico o, in alternativa, **elettronico** via Sistema di Interscambio, con indicazione, nel [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Dallo IASB chiarimenti sullo scambio di valute

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 20 aprile 2021 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'Exposure Draft "ED/2021/4 Lack of Exchangeability (Proposed amendments to IAS 21)", contenente alcune proposte per determinare quando una valuta è scambiabile e per individuare il tasso di cambio da [...]

PAGINA 8

CONTABILITÀ

Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio con impatto differenziato sul bilancio

Devono essere recepiti nei valori di bilancio soltanto i fatti relativi a condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio

/ Silvia LATORRACA

In sede di redazione del bilancio, e in specie in periodi emergenziali come quello che stiamo vivendo, ci si interroga sulle modalità di recepimento, nei valori di bilancio, dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.

Il trattamento contabile di tali eventi è disciplinato dal documento OIC 29.

In via preliminare, il principio contabile precisa che costituiscono "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" quei fatti, **positivi e/o negativi**, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio.

Tanto premesso, devono essere recepiti nei valori (delle attività e passività) di bilancio, in conformità al postulato della competenza, soltanto quei fatti che evidenziano **condizioni già esistenti** alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio.

Occorre, quindi, riflettere in bilancio

l'effetto che tali fatti determinano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

Ad esempio, rientra tra i fatti da recepire nei valori di bilancio la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data.

Altro esempio sono i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni di valore, quali:

- il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito **esisteva già** alla data di bilancio;
- la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio.

Ulteriori ipotesi [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Restituzione al soggetto erogatore di somme assoggettate a tassazione con dubbi

Contratto concluso dall'amministratore annullabile con conflitto di interessi

Al giudice fallimentare i diritti dei lavoratori solo se funzionali al concorso

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

IVIE, e non IRES, per gli immobili non locati degli enti non commerciali

/ Gianluca ODETTO

La nuova struttura del modello REDDITI 2021 ENC e le istruzioni al quadro RL della stessa dichiarazione confermano che, per gli immobili esteri non locati detenuti [...]

PAGINA 5

Limiti alla fattura differita all'esportazione

Il MRN rende non necessaria la presentazione della fattura cartacea in Dogana

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

Le cessioni all'**esportazione** di cui all'[art. 8](#) comma 1 lett. a) e b) del DPR 633/72 possono essere documentate, al momento di spedizione dei beni, mediante emissione di fattura in formato analogico o, in alternativa, **elettronico** via Sistema di Interscambio, con indicazione, nel campo riferito alla "Natura" dell'operazione, del codice "N3.1".

Trattandosi di operazioni nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, il ricorso alla [e-fattura](#) via SdI è infatti da ritenersi facoltativo ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 del DLgs. 127/2015.

Un aspetto che appare opportuno indagare riguarda la possibilità di documentare le cessioni all'esportazione di cui trattasi mediante la **fattura differita**, disciplinata dall'[art. 21](#) comma 4 lett. a) del DPR 633/72 e prevista per le cessioni di beni accompagnati da DDT o da altro documento idoneo.

La norma appena richiamata non esclude di per sé la possibilità di emettere, anche per le cessioni all'esportazione, un documento unico per più operazioni effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto (sulla base della data di spedizione dei beni), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione.

Inoltre, sulla base di quanto disposto dall'[art. 8](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72, tale procedura risulterebbe possibile, atteso che la norma stabilisce che l'esportazione "deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della **fattura** ovvero su un esemplare della **bolla** di accompagnamento emessa a norma dell'[art. 2](#) del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a)", lasciando intendere che la prova dell'esportazione possa risultare anche da **DDT** o documenti equivalenti.

Tuttavia, l'assenza di una fattura immediata **accompagnatoria**, da presentare in Dogana, ai fini della dichiarazione di esportazione, potrebbe costituire un limite di carattere operativo, soprattutto per quanto concerne la determinazione del valore della merce.

Va segnalato che la prassi ministeriale sul punto aveva ritenuto, in passato, che la fattura fosse elemento **imprescindibile** per il compimento dell'operazione doganale e che, dunque, non vi fosse la possibilità per il cedente nazionale di emettere fattura differita nella fattispecie (cfr. R.M. n. [108/1998](#); C.M. n. [35/1997](#)).

Più recentemente, tuttavia, considerato l'avvento del **sistema ECS** (Export Control System), che consente di ottenere prova dell'esportazione mediante numero elettronico di riferimento della dichiarazione doganale (**MRN**), l'Agenzia delle Entrate, ritenendo "non più

necessario che la dogana di uscita apponga materialmente sulla fattura il visto uscire", ha riconosciuto la possibilità dell'emissione della fattura in formato elettronico, reputando, conseguentemente, non indispensabile la presentazione del documento "fisico" in Dogana (risposta a interpello n. [130/2019](#)).

Un ulteriore aspetto riguarda il caso delle esportazioni c.d. "**triangolari**", le quali vedono coinvolti, in linea generale, tre operatori, dei quali il primo (A) cede dei beni al secondo (B), il quale li rivende a sua volta a un terzo (C), extra Ue, con incarico da parte di B ad A di consegnare direttamente i beni a C. Si tratta di una doppia cessione che beneficia del regime di non imponibilità di cui all'[art. 8](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72, ferma la prova del trasporto o spedizione dei beni al di fuori del territorio dell'Ue.

In relazione a tale fattispecie, la prassi sembrerebbe aver riconosciuto la possibilità per il primo cedente, di avvalersi della **fattura differita**, essendo possibile documentare – anche ai fini della prova dell'esportazione – la cessione mediante documento di trasporto ex [art. 1](#) comma 3 del DPR 472/96 (cfr. C.M. n. [35/1997](#)).

Tuttavia, laddove entrambe le parti intendano ottenere **prova dell'esportazione** mediante MRN, il primo cessionario dovrebbe inserire nella documentazione doganale i dati della fattura emessa dal primo cedente al fine di ottenere dalla Dogana la prova dell'effettiva triangolazione, rendendo, di fatto, impossibile il ricorso alla fatturazione differita da parte di quest'ultimo.

Esclusa la fatturazione "super-differita"

Dovrebbe, infine escludersi la facoltà di avvalersi della c.d. fatturazione "**super-differita**" di cui all'[art. 21](#) comma 4 lett. b) del DPR 633/72, vale a dire del maggiore differimento dei termini di emissione della fattura per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, vale a dire per le operazioni c.d. "triangolari".

Benché la norma richiamata si riferisca genericamente alle cessioni effettuate dal cessionario nei confronti di un terzo per il tramite del primo cedente, non parendo limitare l'agevolazione alle sole operazioni domestiche, di recente la circ. Agenzia delle Entrate n. [14/2019](#) ha definito tali operazioni come "**triangolazioni nazionali**".

Così facendo, l'Amministrazione finanziaria sembrerebbe implicitamente essersi espressa per una limitazione della fattispecie alle sole **operazioni domestiche**, escludendo, quindi, le cessioni triangolari nei confronti di soggetti extra Ue.

Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio con impatto differenziato sul bilancio

Devono essere recepiti nei valori di bilancio soltanto i fatti relativi a condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio

/ **Silvia LATORRACA**

In sede di redazione del bilancio, e in specie in periodi emergenziali come quello che stiamo vivendo, ci si interroga sulle modalità di recepimento, nei valori di bilancio, dei fatti successivi alla chiusura dell'esercizio.

Il trattamento contabile di tali eventi è disciplinato dal documento OIC [29](#).

In via preliminare, il principio contabile precisa che costituiscono "fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio" quei fatti, **positivi e/o negativi**, che avvengono tra la data di chiusura e la data di formazione del bilancio d'esercizio.

Tanto premesso, devono essere recepiti nei valori (delle attività e passività) di bilancio, in conformità al postulato della competenza, soltanto quei fatti che evidenziano **condizioni già esistenti** alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio.

Occorre, quindi, riflettere in bilancio l'effetto che tali fatti determinano sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico alla data di chiusura dell'esercizio.

Ad esempio, rientra tra i fatti da recepire nei valori di bilancio la definizione, dopo la chiusura dell'esercizio, di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data.

Altro esempio sono i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerga che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni di valore, quali:

- il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito **esisteva già** alla data di bilancio;
- la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio.

Ulteriori ipotesi possono essere:

- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del **costo** di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un **premio** da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

Il termine entro cui il fatto si deve verificare perché se ne tenga conto è la data di formazione del bilancio, che nella generalità dei casi è individuata con la data di **redazione del progetto di bilancio** d'esercizio da parte

degli amministratori.

Tuttavia, se tra la data di formazione del bilancio e la data di approvazione da parte dell'organo assembleare si verificano eventi tali da avere un **effetto rilevante** sul bilancio, gli amministratori devono adeguatamente modificare il progetto di bilancio, nel rispetto del procedimento previsto per la formazione del bilancio.

Secondo il documento OIC 29, non devono, invece, essere recepiti nei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo, ma soltanto **illustrati in Nota integrativa**, se rilevanti, quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio.

Infatti, la mancata comunicazione di tali eventi nella Nota integrativa potrebbe compromettere la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni.

Il principio contabile riporta i seguenti esempi:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato **intervenute dopo** la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti, macchinari, merci in seguito a incendi, inondazioni o altre calamità naturali;
- la sostituzione di un prestito a breve con un prestito a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e la data di formazione del bilancio;
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio.

Ulteriori esempi di fatti successivi che richiedono un'informativa in Nota integrativa sono:

- operazioni di natura **straordinaria** (fusioni, scissioni, conferimenti, ecc.) eseguite dopo la chiusura dell'esercizio;
- annuncio di dismissioni di importanti attività;
- acquisti o cessioni di un'azienda significativa;
- annuncio o avvio di piani di ristrutturazione;
- emissione di un prestito obbligazionario;
- aumento di capitale;
- significativi contenziosi (contrattuali, legali, fiscali) relativi a fatti sorti o operazioni effettuate dopo la chiusura dell'esercizio;
- **fluttuazioni anomale** significative dei valori di mercato delle attività di bilancio (es. titoli) o dei tassi di cambio con le valute straniere verso le quali l'impresa è maggiormente esposta senza coperture;
- richieste di ammissione alla quotazione.

Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che devono essere recepiti nei valori di bilancio	Fatti successivi alla chiusura dell'esercizio che non devono essere recepiti nei valori di bilancio
Definizione di una causa legale per un importo diverso da quello prevedibile alla data di bilancio	Contenziosi relativi a fatti sorti dopo la chiusura dell'esercizio
Fallimento di un debitore	Diminuzione del valore di mercato di titoli, che riflette condizioni intervenute dopo la chiusura dell'esercizio
Vendita di rimanenze a prezzi inferiori al costo	Fluttuazioni anomale significative dei valori di mercato di titoli o dei tassi di cambio
Determinazione del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute prima della chiusura dell'esercizio	Distruzione di cespiti o rimanenze a seguito di incendi o calamità naturali
Determinazione di premi per dipendenti per prestazioni relative all'esercizio chiuso	Ristrutturazione di debiti
Scoperta di errori o frodi	Sostituzione di un prestito a breve con un prestito a lungo termine
	Emissione di prestiti obbligazionari
	Operazioni straordinarie
	Dismissione di importanti attività
	Acquisti o cessioni di aziende
	Ristrutturazioni aziendali
	Aumenti di capitale
	Quotazione nelle borse valori

IVIE, e non IRES, per gli immobili non locati degli enti non commerciali

La nuova struttura del modello REDDITI ENC traduce in pratica il nuovo regime impositivo dei fabbricati tenuti a disposizione

/ Gianluca ODETTO

La nuova struttura del modello REDDITI 2021 ENC e le istruzioni al quadro RL della stessa dichiarazione confermano che, per gli immobili esteri non locati detenuti dagli enti non commerciali residenti in Italia, dal 2020 risulta **solo** dovuta l'**IVIE**, e non più l'**IRES**.

Questa indicazione, che interessa più organismi (in particolare trust) di natura non commerciale e che poteva evincersi dal coordinamento delle norme di riferimento, non appariva invece scontata alla luce della comparazione con il regime impositivo degli immobili italiani detenuti dai medesimi enti.

In termini generali, l'[art. 19](#) comma 15-ter del DL 201/2011 prevede che, per gli immobili esteri adibiti ad abitazione principale e per gli immobili non locati assoggettati all'IVIE, non si applica il disposto dell'[art. 70](#) comma 2 del TUIR; pertanto, se lo Stato estero prevede nella sua legislazione interna la tassazione dell'immobile rispetto a criteri di tipo **catastale** o similari, l'ammontare corrispondente alla valutazione effettuata dallo Stato estero **non concorre** alla formazione del reddito in Italia se l'immobile – come di regola – è soggetto all'IVIE.

Sino al 2019 l'IVIE era dovuta dalle **sole persone fisiche**; conseguentemente, gli immobili esteri tenuti a disposizione dalle società semplici e dagli enti non commerciali, se ubicati in Stati che prevedono la tassazione degli immobili su base catastale, generavano materia imponibile in Italia.

Dal **2020**, invece, per effetto delle modifiche apportate alla disciplina dell'IVIE dall'[art. 1](#) comma 710 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020), sono soggetti passivi del tributo anche le **società semplici** e gli **enti non commerciali** (se, naturalmente, residenti in Italia). Ciò porta a estendere il regime riservato alle persone fisiche a tali soggetti, con analoghe esclusioni da imposta per gli immobili tenuti a disposizione, laddove venga assolta l'IVIE.

Concentrando, quindi, l'attenzione sugli enti non commerciali, il reddito **non** risulta **tassato in Italia**, e questa conclusione viene messa in pratica con la nuova struttura del rigo **RL10**, nel quale è presente il campo 1A – di nuova introduzione – nel quale, come precisano le istruzioni, occorre inserire il reddito figurativo degli immobili esteri tenuti a disposizione per i quali è

stata assolta l'IVIE, il quale però non va a sommarsi alla massa dei redditi diversi da assoggettare a IRES, indicata in via cumulativa nel rigo RL20.

Come rilevato, questa conclusione, che pure si poteva ritrarre dalla concatenazione delle disposizioni di riferimento, non risultava del tutto scontata alla luce della comparazione con il regime fiscale degli immobili italiani detenuti dall'ente. Mentre, infatti, l'immobile estero tenuto a disposizione non sconta l'IRES in quanto è assolta l'IVIE, l'immobile italiano continua invece a scontare sia l'IRES, sia l'IMU: per gli enti non commerciali, infatti, **non** sussiste l'**effetto di sostituzione** dell'imposta municipale, in quanto l'[art. 8](#) comma 1 del DLgs. 23/2011 riserva questo effetto all'IRPEF e alle relative addizionali, mentre gli enti non commerciali, pur determinando i redditi con i criteri propri delle persone fisiche, sono soggetti passivi dell'imposta sulle società.

Coordinamento problematico con il "nuovo" RW

Non vi sono, peraltro, chiarimenti particolari in relazione al coordinamento con le indicazioni da fornire nel **quadro RW**, nel modello REDDITI 2021 ENC con una struttura mutuata da quella delle persone fisiche in quanto deputato ad accogliere anche i dati necessari alla liquidazione dell'IVIE e dell'IVAFE. La casella 18 dei diversi righe del quadro vede, infatti, appositi codici che associano il bene oggetto di monitoraggio ai quadri reddituali compilati dall'ente; occorre, in particolare, indicare il codice "1" se per il bene è compilato il quadro RL.

Pur se, nel caso specifico, l'immobile tenuto a disposizione non genera reddito imponibile, dovrebbe essere necessario segnalare con il **codice "1"** che il quadro RL è stato compilato, anche se al solo fine di evidenziare che il reddito figurativo del bene non è stato assoggettato a tassazione in virtù del pagamento dell'IVIE. Lo stesso codice "1" non dovrebbe invece essere indicato per gli immobili non locati per i quali non vige, nello Stato estero, alcun sistema di imposizione su base catastale: in questi casi, infatti, le istruzioni al rigo RL10 del modello REDDITI 2021 ENC lasciano intuire che il quadro non debba essere compilato.

Restituzione al soggetto erogatore di somme assoggettate a tassazione con dubbi

Tali somme, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili

/ **Stefania BARSALINI**

Con l'[art. 150](#) del DL 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. decreto "Rilancio"), è stato risolto il problema della restituzione al soggetto erogatore delle somme assoggettate a tassazione in anni precedenti che in base all'[art. 10](#), comma 1, lett. d-*bis*), del TUIR, doveva avvenire **al lordo** delle imposte applicate, fatto salvo il recupero delle imposte subite (e non più dovute) da parte del sostituto, mediante la fruizione di un onere deducibile o la richiesta di rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo i criteri che sono stati definiti con il DM 5 aprile 2016.

Attraverso l'introduzione del comma 2-*bis* nell'[art. 10](#) del TUIR, è stato previsto che queste somme, se assoggettate a ritenuta, sono **restituite** al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili.

Secondo la relazione al DL [34/2020](#), tale intervento è stato determinato dall'evidenza che l'obbligo di restituzione delle somme al lordo delle ritenute operate previsto dalla citata lett. d-*bis*) è in netto contrasto con il prevalente orientamento giurisprudenziale per il quale la ripetizione dell'indebito nei confronti del percettore non può che avere ad oggetto le somme che questi abbia effettivamente percepito in eccesso, non potendosi pretendere la restituzione di importi al lordo di ritenute fiscali mai entrate nella sfera patrimoniale del percettore (*cfr.*, *ex multis*: Cassazione 27 luglio 2018 n. 19735; 12 giugno 2019 n. [15755](#); Consiglio di Stato, sez. VI, 2 marzo 2009 n. 1164).

La **restituzione**, al netto delle ritenute applicate, ex comma 2-*bis*, pone dunque a carico del sostituto il recupero delle imposte applicate, stabilito però in modo forfetario, cioè nella misura del 30%.

Come chiarisce la Relazione, "la misura del 30 per cento è calcolata considerando che su una somma lorda di 100 sia stata applicata l'aliquota corrispondente al primo scaglione di reddito, attualmente prevista nella misura del 23 per cento, analogamente a quanto disposto dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze [5 aprile 2016](#), per la determinazione dell'impatto rimborsabile in capo al contribuente".

È evidente che la norma non sempre consente il **recupero integrale** delle ritenute versate, in quanto il credito d'imposta così determinato penalizza il sostituto se l'aliquota della ritenuta operata è stata superiore al 23%. Diversamente, se le somme sono state assoggettate a ritenuta d'imposta o ad imposta sostitutiva in misura inferiore (come, ad esempio, per i premi di produttività soggetti al 10%), si verificherebbe la situazione (opposta) nella quale il sostituto acquisirebbe un

credito di importo superiore alle ritenute effettivamente versate.

Ad avviso della circ. Assonime n. 13/2021, nel primo caso dovrebbe ritenersi sempre possibile, per il sostituto, **recuperare l'intero importo** della ritenuta versata, attivando, per l'eventuale differenza rispetto alla somma recuperabile a credito, un'istanza di rimborso per indebito arricchimento mentre nel secondo caso il sostituto dovrebbe limitarsi a recuperare a credito il solo importo effettivamente versato.

Tale soluzione, che sembra confliggere con il dettato normativo, pur se suggestiva, rischierebbe di rinnovare **situazioni di incertezza** e contenziosi (tra sostituto e Agenzia delle Entrate che verosimilmente non accoglierebbe l'istanza di rimborso del sostituto).

La norma non specifica se il sostituto/debitore può **scegliere** la modalità di restituzione, e quindi, se al lordo delle imposte, *ex* [art. 10](#), comma 1, lett. d-*bis*), del TUIR o se al netto delle imposte subite, *ex* comma 2-*bis* di tale articolo: scelta che potrebbe essere determinata dalla **convenienza fiscale** del debitore/sostituto. Infatti, nel primo caso le imposte recuperate sarebbero in misura corrispondente all'imposta progressiva risparmiata determinata con riguardo all'entità del reddito dichiarato nell'anno in cui restituisce le somme indebite (in ipotesi anche quella massima del 43% oltreché le addizionali regionali e comunali) mentre nel secondo sarebbero quelle effettivamente applicate (in ipotesi anche il 10%).

Il sostituto sceglie la modalità di restituzione

L'Agenzia delle Entrate sembra **consentire** la scelta da parte del debitore, avendo, infatti, sostenuto, fin dalle risposte a interpello nn. [283](#) e [387](#) del 2020, che con la disposizione del decreto "Rilancio" "applicabile alle somme restituite dal 1° gennaio 2020 ... il legislatore ha previsto che la restituzione di somme al soggetto erogatore possa avvenire al netto della ritenuta operata al momento della corresponsione delle stesse, fatta salva la modalità di restituzione delle somme al lordo delle ritenute, di cui alla riportata lettera d-*bis*)".

Al riguardo, la circ. Assonime n. 13/2021 osserva che "la posizione interpretativa assunta dall'Agenzia – trovi essa giustificazione o meno nella lettera della norma – ha il pregio di fornire una **adequata soluzione fiscale** ad entrambi i possibili esiti della fattispecie in esame sotto il profilo giuslavoristico".

Contratto concluso dall'amministratore annullabile con conflitto di interessi

Occorre però il concreto accertamento di interessi incompatibili e potenzialmente dannosi

/ Maurizio MEOLI

Una recente sentenza del Tribunale di Torino, la n. [1294](#) del 16 marzo scorso, si sofferma sulla disciplina dettata dall'[art. 2475-ter](#) comma 1 c.c., ai sensi del quale i contratti conclusi dagli amministratori di srl che hanno la rappresentanza della società in **conflitto di interessi**, per conto proprio o di terzi, con la medesima possono essere annullati su domanda della società, se il conflitto era conosciuto o riconoscibile dal terzo. Norma che traspone in ambito societario il principio generale dell'annullabilità del contratto concluso dal rappresentante in conflitto di interessi con il rappresentato ([art. 1394](#) c.c.).

Si tratta di una previsione destinata a operare in caso di atti compiuti da amministratori unici, da amministratori delegati muniti del potere di rappresentanza, da amministratori rappresentanti in regime di amministrazione disgiuntiva o da amministratori rappresentanti non muniti dei corrispondenti poteri gestori quando il compimento dell'atto è frutto della propria **discrezionalità** (come accadeva – almeno sembrerebbe – nel caso di specie). Di contro, la presenza di una delibera del CdA o di una decisione degli amministratori in regime di amministrazione congiuntiva che disponga il compimento dell'atto e ne predetermini il contenuto fa sì che l'opponibilità al terzo della sua inefficacia presupponga il **previo annullamento** della deliberazione o decisione viziata da conflitto di interessi in applicazione del secondo comma dell'[art. 2475-ter](#) c.c., anche quando a compiere l'atto sia l'amministratore in conflitto di interessi.

Si osserva, innanzitutto, come, ai fini dell'applicazione della norma in esame, occorra che l'amministratore sia portatore, per conto proprio o di terzi, di un interesse la cui soddisfazione comporti necessariamente il sacrificio dell'interesse della società. Vale a dire che sussiste il "conflitto di interessi" contemplato quando l'amministratore persegue una finalità **contrapposta e inconciliabile** con quella della società rappresentata, in modo tale che all'utilità conseguita o conseguibile da quest'ultimo, per sé medesimo o per conto del terzo, segua, o **possa** seguire, il danno della società rappresentata (la verifica di un danno, quindi, non costituisce requisito per la proposizione della domanda di annullamento, dovendosi ritenere sufficiente il fatto che la situazione di conflittualità sia anche solo potenzialmente lesiva per la società).

L'esistenza di un conflitto di interessi tra la società e il suo amministratore deve essere accertata **"in concreto"**, sulla base di una comprovata relazione antagonistica di incompatibilità di interessi di cui sono portato-

ri, rispettivamente, la società e il suo amministratore, non essendo sufficiente neanche la mera coincidenza nella stessa persona dei ruoli di amministratore delle contrapposte parti contrattuali (*cf.* Trib. Potenza 16 novembre 2016 n. [1390](#) e, soprattutto, Cass. n. [27547/2014](#), secondo la quale il conflitto di interessi rilevante ai fini in questione non può desumersi genericamente dalla mera **coincidenza nella stessa persona** dei ruoli di amministratori delle due società – nella specie garante e garantita – ma deve essere accertata in concreto, sulla base di una comprovata relazione antagonistica d'incompatibilità fra gli interessi di cui siano portatori la società che ha prestato la garanzia e il suo amministratore, salvo che il conflitto di interessi emerga nella sua concretezza dagli stessi connotati dell'operazione dedotta in giudizio).

E allora, in linea con quanto già indicato dal Tribunale di Bolzano 6 settembre 2019 n. [802](#), si ritiene che il conflitto di interessi che determina l'annullamento del contratto postuli un rapporto di incompatibilità tra le esigenze del rappresentato e quelle personali del rappresentante o di un terzo che egli, a sua volta, rappresenti; e, in quest'ultima ipotesi, che il vantaggio conseguito dal terzo coincida con quello del rappresentante. Ferma restando l'insufficienza del fatto che il contratto stipulato dal legale rappresentante della società sia poi risultato dannoso per la stessa, avvantaggiando un soggetto terzo – perché in tale circostanza sarebbe semmai possibile il ricorso a un'**azione di responsabilità** nei confronti dell'amministratore – richiedendosi anche che il vantaggio conseguito dal terzo coincida con quello del rappresentante.

A fronte di ciò, ai fini dell'annullamento del contratto, la società è tenuta a provare, in primo luogo, che l'amministratore, in relazione alla determinata operazione, sia stato portatore di un interesse la cui realizzazione era incompatibile con l'interesse della società (e, quindi, potenzialmente dannoso), e, successivamente, che il terzo **conoscesse** o avrebbe potuto conoscere, con l'ordinaria diligenza professionale, il conflitto al momento della conclusione del contratto.

In sintesi, come precisato dalla Cassazione n. [14481/2008](#), occorre l'accertamento dell'esistenza di un rapporto d'incompatibilità tra gli interessi del rappresentato e quelli del rappresentante da dimostrare non in modo astratto o ipotetico, ma con riferimento al **singolo atto** o negozio che, per le sue intrinseche caratteristiche, consenta la creazione di un utile per un soggetto con sacrificio per l'altro.

Dallo IASB chiarimenti sullo scambio di valute

L'emendamento chiarisce quando una valuta è scambiabile in altra valuta e come determinare il tasso di cambio quando non è scambiabile

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 20 aprile 2021 l'International Accounting Standards Board (IASB) ha pubblicato l'Exposure Draft "ED/2021/4 Lack of Exchangeability (Proposed amendments to IAS 21)", contenente alcune proposte per determinare quando una valuta è scambiabile e per individuare il tasso di cambio da applicare nell'ipotesi di non scambiabilità.

I commenti all'Exposure Draft devono pervenire allo IASB entro il **1° settembre 2021**.

L'IFRS Interpretations Committee, dopo aver ricevuto una richiesta di chiarimento in merito alla determinazione del tasso di cambio in assenza di scambiabilità, a lungo termine, tra valute, ha raccomandato allo IASB di proporre alcune modifiche al principio contabile IAS [21](#).

A partire da novembre 2019, lo IASB ha approfondito come determinare se una valuta è scambiabile e quale tasso di cambio deve essere utilizzato nell'ipotesi in cui non lo sia.

Lo IAS 21 richiede generalmente l'uso di un **tasso di cambio spot** quando un'entità contabilizza nel proprio bilancio delle transazioni in valuta estera.

Il paragrafo 26 stabilisce che, se la possibilità di cambio tra due valute non è temporaneamente disponibile, si deve utilizzare il primo tasso successivo al quale è possibile effettuare i cambi; nulla, invece, è previsto nel caso in cui la mancanza di scambiabilità non sia temporanea.

L'Exposure Draft inserisce al paragrafo 8 dello IAS 21 la definizione di valuta scambiabile, secondo la quale "una valuta è scambiabile quando un'entità è in grado di scambiare quella valuta con un'altra valuta", anche se indirettamente, attraverso, ad esempio, una valuta diversa o mercati e meccanismi di cambio che generano diritti e obbligazioni applicabili **senza indebito ritardo**.

Una valuta, invece, non è scambiabile in un'altra valuta quando un'entità può ottenere solo un importo **non significativo** dell'altra valuta.

L'Appendice A all'Exposure Draft contiene il diagramma di flusso per consentire all'entità di determinare se una valuta è scambiabile.

Quando una valuta non è scambiabile l'entità deve **stimare** il tasso di cambio spot alla data della transazione.

Secondo il paragrafo 19A proposto dall'Exposure Draft, il tasso di cambio spot stimato deve essere un tasso:

- al quale l'entità sarebbe stata in grado di stipulare una transazione se la valuta fosse stata scambiabile in altra valuta;

- che sarebbe stato applicato a una transazione ordinata tra partecipanti al mercato; e,

- che riflette fedelmente le **condizioni economiche prevalenti**.

Nella stima del tasso di cambio spot, l'Exposure Draft stabilisce, al paragrafo 19B, che l'entità può utilizzare un tasso di cambio osservabile come tasso di cambio spot quando lo stesso soddisfa le condizioni di cui al paragrafo 19A ed è:

- un tasso di cambio spot per uno **scopo diverso** da quello per cui l'entità valuta la scambiabilità; o,
- il primo tasso di cambio al quale l'entità è in grado di ottenere l'altra valuta dopo il ripristino della scambiabilità tra valute (c.d. "primo tasso di cambio successivo").

Il paragrafo 19C dell'Exposure Draft precisa che i paragrafi A12-A15 hanno l'obiettivo di specificare come l'entità deve applicare i paragrafi 19A e 19B per determinare il tasso di cambio spot quando una valuta non è scambiabile con un'altra.

L'entità è tenuta a fornire informazioni per consentire agli utenti del proprio bilancio di valutare in che misura la mancanza di scambiabilità tra due valute influisce, o si prevede che influirà, sulla sua **posizione finanziaria** e sui flussi di cassa.

Per raggiungere questo obiettivo l'Exposure Draft richiede di fornire informazioni su:

- la natura e gli effetti finanziari della **mancanza di scambiabilità**;

- i tassi di cambio spot utilizzati;

- il processo di stima del tasso di cambio;

- il rischio a cui l'entità è esposta.

Il Board ritiene che non sia necessaria una specifica esenzione dall'applicazione retroattiva delle modifiche per i soggetti *first time adopter* e, di conseguenza, propone solo una modifica minore all'IFRS [1](#), con l'obiettivo di allinearne la formulazione alle modifiche proposte allo IAS 21.

L'Exposure Draft non include una data di entrata in vigore per le modifiche allo IAS 21 e ne consente un'applicazione anticipata.

Qualora le modifiche dovessero essere approvate, il Board ne propone l'applicazione **dall'inizio dell'esercizio** in corso alla data di entrata in vigore o successivamente.

L'Exposure Draft contiene, altresì, gli "Illustrative Examples" IE1 - IE12, che hanno lo scopo di chiarire alcuni aspetti degli emendamenti proposti, ma che non costituiscono una guida interpretativa.

Al giudice fallimentare i diritti dei lavoratori solo se funzionali al concorso

La tutela della posizione del lavoratore nell'impresa devolve la competenza al giudice del lavoro

/ Antonio NICOTRA

In tema di riparto di competenza tra giudice del **lavoro** e quello fallimentare, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che il discrimine debba essere individuato nelle prerogative a essi spettanti.

In particolare, rientrano nella competenza del giudice del lavoro le controversie riguardanti lo **status** del lavoratore, il riferimento ai diritti di corretta instaurazione, vigenza e cessazione del **rapporto**, della sua qualificazione e qualità, volte a ottenere una pronuncia di **accertamento** o costitutiva, come quelle di annullamento del licenziamento e di reintegrazione nel posto di lavoro (cfr. Cass. nn. [19308/2016](#) e [7129/2011](#)).

Al fine di garantire la parità tra i creditori, invece, rientrano nella cognizione del giudice del **fallimento** le controversie relative all'accertamento e alla qualificazione dei diritti di **credito** dipendenti del rapporto di lavoro in funzione della partecipazione del concorso (eventualmente in conseguenza di domande di accertamento o costitutive di natura strumentale; Cass. n. [19271/2013](#)) e con effetti esclusivamente endoconcorso ex [art. 96](#) del RD 267/42, ovvero quelle destinate comunque a incidere sulla **procedura** concorsuale e che, pertanto, devono essere esaminate nell'ambito di quest'ultima per assicurarne l'unità e per garantire la parità tra i creditori (Cass. n. [7990/2018](#)).

Muovendo da tale orientamento, il Tribunale di Reggio Emilia 23 febbraio 2021 n. [1203](#) ha precisato che, se alla domanda del lavoratore è sotteso l'interesse alla tutela della propria **posizione** all'interno dell'impresa, sia in funzione di una possibile ripresa dell'attività, sia per la coesistenza di diritti non patrimoniali e previdenziali, la competenza è propria del giudice del lavoro.

Laddove rilevi, invece, solo la **strumentalità** dell'accertamento dei diritti patrimoniali alla partecipazione al concorso sul patrimonio del fallito, la competenza è rimessa al giudice fallimentare.

Nel caso di specie, il lavoratore aveva chiesto al giudice **fallimentare** – previo accertamento e regolarizzazione del rapporto lavorativo (che non era stato formalizzato dal datore di lavoro) e declaratoria dell'illegittimità del licenziamento – di essere ammesso al passivo fallimentare per un **credito** (oltre rivalutazione monetaria e interessi) maturato a titolo di **retribuzione**, indennità sostitutiva del preavviso, ratei di ferie, permessi, tredicesima mensilità, TFR, contributi e spese, con il privilegio di cui all'[art. 2751-bis](#) c.c.

Secondo i giudici, la richiesta del creditore di **regola-**

rizzazione del rapporto di lavoro, previo accertamento della sua esistenza e della declaratoria di illegittimità del licenziamento intimato in forma orale dal datore di lavoro, determina lo spostamento dell'oggetto del giudizio sullo "status" del lavoratore, con conseguente devoluzione alla competenza del **giudice del lavoro**.

Sul tema, si ricorda che, per consolidata giurisprudenza (cfr. Cass. n. [2975/2017](#)), ove il lavoratore abbia agito in giudizio chiedendo, con la dichiarazione di illegittimità o inefficacia del licenziamento, la **reintegrazione** nel posto di lavoro nei confronti del datore dichiarato fallito permane la competenza funzionale del giudice del lavoro; la domanda proposta, infatti, non è configurabile come mero strumento di tutela di diritti patrimoniali da far valere sul patrimonio del fallito, ma si fonda anche sull'interesse del lavoratore a tutelare la sua **posizione** all'interno dell'impresa fallita, sia per l'eventualità della ripresa dell'attività lavorativa (conseguente all'esercizio provvisorio o alla cessione dell'azienda, ovvero al concordato fallimentare), sia per tutelare i connessi diritti non patrimoniali, **estranei** all'esigenza della *par condicio creditorum* (cfr. Cass. n. [4051/2004](#)).

Peraltro, si è anche osservato che alla pronuncia di **reintegra** del giudice del lavoro non osta neppure la **cessazione** dell'attività dell'impresa fallita (cfr. Cass. n. [6612/2003](#), che richiama Cass. n. 11010/98): in caso di fallimento dell'impresa datrice di lavoro dopo il licenziamento di un suo dipendente, questi può continuare ad avere interesse a una sentenza di reintegra nel posto di lavoro, previa dichiarazione giudiziale dell'illegittimità del licenziamento; tale pronuncia non ha ad oggetto solo il concreto ripristino della prestazione lavorativa (che presuppone la ripresa dell'attività, previa autorizzazione all'esercizio provvisorio dell'impresa), ma anche le possibili **utilità** connesse al ripristino del rapporto.

Il rapporto di lavoro si trova in uno stato di quiescenza e da esso possono scaturire una serie di utilità, come la sua ripresa del lavoro (in conseguenza dell'esercizio provvisorio, o di una cessione d'azienda, o il ripristino dell'amministrazione d'impresa da parte del fallito, in ragione del concordato fallimentare o del ritorno *in bonis*) o l'eventuale riconoscimento di una serie di **benefici** (come l'indennità di cassa integrazione, disoccupazione e mobilità).

Delineato il contenuto delle istanze di accesso con finalità difensive

Per l'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato serve un nesso tra la situazione "protetta" e il documento di cui si invoca la conoscenza

/ **Antonino RUSSO**

Il Consiglio di Stato, in Adunanza plenaria, con la decisione n. 4 del 18 marzo 2021, ha rilasciato una pronuncia che esprime un chiaro bilanciamento tra gli opposti interessi e l'esigenza della Pubblica Amministrazione ovvero della Agenzia delle Entrate e del cittadino, in tema di ostensione di documenti richiesti, **per ragioni difensive**, da quest'ultimo.

Il responso, che si concretizza in una stigmatizzazione sia delle richieste generiche sia dei dinieghi arroccati su ingiustificati approfondimenti di merito, è sorto in conseguenza di un giudizio originato dal diniego, dell'[Agenzia delle Entrate](#), di copie di documenti utili in un processo sull'asserito aggiramento di un diritto di prelazione, sostenuto da una società conduttrice di un immobile nei confronti della società proprietaria; più in particolare, l'Agenzia delle Entrate negava alla conduttrice la copia di alcuni documenti relativi alla posizione fiscale dei soggetti coinvolti nella vendita, argomentando che la possibilità di acquisire al di fuori del processo documenti amministrativi, dei quali una delle parti intenda avvalersi in giudizio, costituisce un'elusione non consentita delle norme sull'acquisizione delle prove ed una lesione del **diritto di difesa** dell'altra parte; veniva altresì affermato che i documenti trasmessi nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali di vigilanza e controllo in materia finanziaria e tributaria sarebbero sottratti all'accesso per ragioni di tutela della riservatezza del soggetto cui afferiscono, e quindi potrebbero in generale essere resi accessibili solo in presenza di un rapporto di stretta indispensabilità dei documenti richiesti per l'esercizio del diritto di difesa tenuto conto che le esigenze difensive risultano adeguatamente tutelate dalle norme processuali che regolano i giudizi instaurati.

Chiamata a valutare il giudizio incardinato su tale diniego, la IV Sezione del Consiglio di Stato, avendo rilevato un **contrasto giurisprudenziale** sul punto, deferiva la questione all'Adunanza plenaria osservando come la stessa non abbia mai avuto occasione di pronunciarsi con riguardo ai limiti di apprezzamento dell'amministrazione in materia di poteri di valutazione dell'istanza di accesso difensivo.

In effetti, da un lato, l'indirizzo **più restrittivo** si era ra-

dicato sul tenore letterale e la *ratio* dell'[art. 24](#), comma 7 della L. n. 241/1990 affermando l'esigenza di un'attenta valutazione, caso per caso, in merito alla stretta funzionalità dell'accesso alla salvaguardia di posizioni soggettive protette, che si assumano lese (Consiglio di Stato [n. 6444/2018](#)); diversamente, l'orientamento opposto aveva già sostenuto che, con la modifica della L. n. [241/90](#), operata dalla L. n. [15/2005](#), appariva oramai codificata la prevalenza del diritto di [accesso agli atti amministrativi](#) e considerato recessivo l'interesse alla riservatezza dei terzi, quando l'accesso sia esercitato prospettando l'esigenza della difesa di un interesse giuridicamente rilevante (Consiglio di Stato n. [2472/2014](#)).

Ebbene, intorno tale tematica, come accennato nelle premesse, l'Adunanza plenaria ha emesso i seguenti principi di diritto:

- in materia di accesso difensivo ai sensi dell'[art. 24](#), comma 7, della L. n. 241 del 1990 si deve escludere che sia sufficiente nell'istanza di accesso un generico riferimento a non meglio precisate esigenze probatorie e difensive, siano esse riferite a un processo già pendente oppure ancora instaurando, poiché l'ostensione del documento richiesto passa attraverso un rigoroso, motivato, vaglio sul **nesso di strumentalità** necessaria tra la documentazione richiesta e la situazione finale che l'istante intende curare o tutelare;
- la Pubblica Amministrazione detentrica del documento e il giudice amministrativo adito nel giudizio di accesso ai sensi dell'art. 116 c.p.a. non devono invece svolgere *ex ante* alcuna ultronea valutazione sull'ammissibilità, sull'influenza o sulla decisività del documento richiesto nell'eventuale giudizio instaurato, poiché un simile apprezzamento compete, se del caso, solo all'autorità giudiziaria investita della questione e non certo alla Pubblica Amministrazione detentrica del documento o al giudice amministrativo nel giudizio sull'accesso, salvo il caso di una evidente, assoluta, **mancanza di collegamento** tra il documento e le esigenze difensive e, quindi, in ipotesi di esercizio pretestuoso o temerario dell'accesso difensivo stesso per la radicale assenza dei presupposti legittimanti previsti dalla L. [241/90](#).