

Giovedì 6 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Eccedenza del bonus investimenti utilizzabile anche oltre i tre anni

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali ex L. 178/2020, a norma dell'art. 1 comma 1059, è utilizzabile in **compensazione** nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, con [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Sospensione degli interessi su crediti ipotecari solo per i chirografari

/ Saverio MANCINELLI

L'art. 55 del RD 267/42 contiene una regola generale del sistema concorsuale, disponendo che l'apertura della procedura sospende gli **interessi** convenzionali o legali. Conseguenza che i debiti pecuniari e [...]

PAGINA 8

CONTABILITÀ

Deroga alla continuità e sospensione degli ammortamenti in Nota integrativa

Le informazioni forniscono un quadro esauriente dell'effettivo stato di salute della società e della situazione patrimoniale, economica e finanziaria

/ Fabrizio BAVA e Stefano DE ROSA

Nella redazione del bilancio 2020 deve essere rivolta particolare attenzione all'**informativa** da evidenziare nella Nota integrativa (e nella Relazione sulla gestione) nei casi in cui gli amministratori decidano di attivare una o più deroghe tra quelle previste dalle cosiddette norme di sostegno (si veda "Impatto delle deroghe sulla Nota integrativa fin dai criteri di valutazione" del 30 aprile 2021).

Le *disclosure* presentate, infatti, rappresentano uno **strumento** indispensabile per permettere ai destinatari dei bilanci di avere un quadro esauriente dell'effettivo stato di salute della società e della relativa situazione patrimoniale, economica e finanziaria. Si pensi, ad esempio, alle fattispecie di deroga alla continuità aziendale e alla possibilità di sospendere in tutto o in parte gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali. Con riferimento al primo aspetto si ricorda che, ai sensi dell'art. 38-*quater*

comma 2 del DL 34/2020 convertito (e come precisato dal documento interpretativo OIC 8), la deroga è attivabile qualora nell'ultimo bilancio approvato (es. 31 dicembre 2019):

- la **valutazione** delle voci sia stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del § 21 oppure del § 22 dell'OIC 11;
- la società abbia applicato quanto previsto dall'art. 38-*quater* comma 1 del DL 34/2020 o dalla precedente norma di cui all'art. 7 del DL 23/2020 (in vigore fino al 18 luglio 2020).

La norma in esame prevede che restino ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai **rischi** e alle incertezze concernenti gli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. Qualora si decida di applicare la deroga diventa, pertanto, necessario dedicare un apposito para-

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per gli amministratori investiti di particolari cariche data certa solo per il diritto al TFM

Credito di imposta DTA anche per le cessioni effettuate entro il 31 dicembre

Riallineamento dei beni di impresa con effetti contabili sulla fiscalità differita

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 7

LETTERE

In vista delle elezioni di categoria, nasce il progetto "Alternativa"

Gentile Redazione, vista la vostra costante attenzione agli sviluppi, anche giudiziari, relativi alle prospettive elettorali di categoria, abbiamo ritenuto giusto informarvi della nascita del [...]

PAGINA 14

Eccedenza del bonus investimenti utilizzabile anche oltre i tre anni

Non sarebbe previsto un termine "massimo" per l'utilizzo in compensazione

/ Pamela ALBERTI

Il credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali ex L. [178/2020](#), a norma dell'[art. 1](#) comma 1059, è utilizzabile in **compensazione** nel modello F24 ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97. A tal fine, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. [3/2021](#), ha istituito i codici tributo "6935", "6936", "6937", rispettivamente, per investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari", materiali "Industria 4.0" e immateriali "Industria 4.0".

La fruizione dell'agevolazione non è soggetta all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi (in tal senso, la risposta dell'Agenzia delle Entrate a [Telefisco 2020](#) con riferimento, in generale, ai crediti d'imposta di natura agevolativa).

Tanto premesso, ai sensi del citato comma 1059, il credito d'imposta ex L. 178/2020 è utilizzabile in compensazione, in linea generale, in **tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni "ordinari", ovvero di avvenuta interconnessione per i beni "Industria 4.0". I soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 possono invece beneficiare dell'agevolazione in un'unica quota annuale.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di [Telefisco 2021](#), ha chiarito che, in caso di mancato utilizzo per incapacienza di parte della quota di 1/3 del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, l'**eccedenza** può essere utilizzata l'anno successivo sommandosi alla quota fruibile dal medesimo periodo (si veda "[Riportabile la quota del bonus investimenti non utilizzata](#)" del 29 gennaio 2021).

In tale contesto non è stato tuttavia espressamente

chiarito se sia possibile utilizzare il credito d'imposta anche **oltre** i suddetti tre anni.

Nel corso di un convegno organizzato da Federmacchine e Anima, Marco Calabrò, dirigente del Ministero dello Sviluppo economico, ha risposto ad alcuni quesiti relativi ai crediti "Transizione 4.0" (si veda "[Per il bonus investimenti, la data del 16 novembre è uno spartiacque](#)" del 26 febbraio 2021).

Riporto a nuovo delle eccedenze senza limiti

Con particolare riferimento all'utilizzo del credito d'imposta in esame, il dirigente ha affermato che il periodo di compensazione di tre anni (o un anno a determinate condizioni) va considerato come periodo minimo di compensazione, per cui **non** ci sono **limiti** a riportare a nuovo le eccedenze.

Ferma restando l'assenza di una circolare dell'Agenzia delle Entrate relativamente al credito d'imposta ex L. 178/2020, sulla base di tali dichiarazioni sarebbe quindi possibile utilizzare in compensazione il credito d'imposta anche oltre il suddetto periodo di tre anni.

Si ricorda, altresì, che il credito d'imposta ex L. 178/2020, per espressa previsione normativa, **non** è soggetto:

- al **limite** annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000 euro ([art. 1](#) comma 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000 euro ([art. 34](#) della L. 388/2000);
- al divieto di compensazione dei crediti relativi a imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro ([art. 31](#) del DL 78/2010).

Deroga alla continuità e sospensione degli ammortamenti in Nota integrativa

Le informazioni forniscono un quadro esauriente dell'effettivo stato di salute della società e della situazione patrimoniale, economica e finanziaria

/ Fabrizio BAVA e Stefano DE ROSA

Nella redazione del bilancio 2020 deve essere rivolta particolare attenzione all'**informativa** da evidenziare nella Nota integrativa (e nella Relazione sulla gestione) nei casi in cui gli amministratori decidano di attivare una o più deroghe tra quelle previste dalle cosiddette norme di sostegno (si veda "[Impatto delle deroghe sulla Nota integrativa fin dai criteri di valutazione](#)" del 30 aprile 2021).

Le *disclosure* presentate, infatti, rappresentano uno **strumento** indispensabile per permettere ai destinatari dei bilanci di avere un quadro esauriente dell'effettivo stato di salute della società e della relativa situazione patrimoniale, economica e finanziaria. Si pensi, ad esempio, alle fattispecie di deroga alla continuità aziendale e alla possibilità di sospendere in tutto o in parte gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali. Con riferimento al primo aspetto si ricorda che, ai sensi dell'[art. 38-quater](#) comma 2 del DL 34/2020 convertito (e come precisato dal documento interpretativo OIC [8](#)), la deroga è attivabile qualora nell'ultimo bilancio approvato (es. 31 dicembre 2019):

- la **valutazione** delle voci sia stata fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività in applicazione del § 21 oppure del § 22 dell'OIC [11](#);
- la società abbia applicato quanto previsto dall'[art. 38-quater](#) comma 1 del DL 34/2020 o dalla precedente norma di cui all'[art. 7](#) del DL 23/2020 (in vigore fino al 18 luglio 2020).

La norma in esame prevede che restino ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione, comprese quelle relative ai **rischi** e alle incertezze concernenti gli eventi successivi, nonché alla capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. Qualora si decida di applicare la deroga diventa, pertanto, necessario dedicare un apposito paragrafo della Nota integrativa alla descrizione dello specifico contesto aziendale che ha portato a tale decisione, indicando, ad esempio, quanto segue: "La diffusione epidemiologica del COVID-19 si è sviluppata repentinamente e in modo impreveduto a partire dal mese di febbraio 2020. Le misure restrittive imposte dall'Autorità governativa hanno influenzato negativamente i risultati della società nel corso del 2020, con i seguenti principali effetti:

- riduzione dei ricavi del ...% rispetto al 2019;
- incremento della percentuale di insoluti su crediti commerciali del ...% rispetto al 2019;

- ...

Tali circostanze hanno inciso negativamente sul risultato dell'esercizio e, come riportato nei principi di redazione di questa Nota integrativa, la società ha redatto il bilancio nella prospettiva della continuità applicando il disposto dell'[art. 38-quater](#) comma 2 del DL 34/2020".

Nella Nota integrativa dovranno inoltre essere illustrate le informazioni sui **fattori di rischio**, sulle assunzioni effettuate e sulle incertezze identificate, sui piani aziendali futuri per far fronte a tali rischi ed incertezze. Nei casi in cui non si ritenga sussistano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, dovranno essere descritte tali circostanze e, per quanto possibile e attendibile, i prevedibili effetti che esse potrebbero produrre sulla situazione patrimoniale ed economica della società (documento interpretativo OIC [8](#), §10). Si ricorda inoltre che in presenza di incertezze sul *going concern*, se ritenute non significative, è comunque richiesta una specifica informativa nella Relazione sulla gestione.

Con riguardo, invece, alla **sospensione** degli ammortamenti, nella Nota integrativa, ai sensi dall'[art. 60](#) comma 7-*bis* del DL 104/2020 convertito (e come precisato dal documento interpretativo OIC [9](#)) dovrà essere indicato:

- su quali immobilizzazioni e in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
- le ragioni che hanno indotto la società ad avvalersi della deroga;
- l'impatto della stessa in termini economici e patrimoniali;
- l'iscrizione della corrispondente riserva indisponibile.

Nei casi di **sospensione parziale** degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali si potrebbe, ad esempio, riportare: "Come indicato nei criteri di valutazione, la società, avvalendosi della facoltà prevista dall'[art. 60](#) comma 7-*bis* del DL 104/2020, ha ridotto del ...% la quota di ammortamento per l'esercizio 2020 relativa ai seguenti beni ..., a seguito del loro minore utilizzo derivante dalla contrazione dell'attività, per un importo di ... euro, da destinare ad una riserva indisponibile di utili. L'impatto sul Conto economico e sul Patrimonio netto al 31 dicembre 2020, al netto nell'effetto fiscale (rilevato nel Fondo imposte differite), è pari a ...euro".

Tali tematiche verranno approfondite nel corso del webinar intitolato "[Nota integrativa 2020: esempi e facsimili](#)", in programma per il prossimo 10 maggio.

Per gli amministratori investiti di particolari cariche data certa solo per il diritto al TFM

I principi della risposta n. 292 dell'Agenzia delle Entrate si applicano anche alla deducibilità dell'accantonamento

/ Alessandro COTTO

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate del 27 aprile 2021 n. [292](#) relativa al regime di tassazione separata del trattamento di fine mandato (TFM) erogato agli amministratori investiti di **particolari cariche** merita di essere analizzata anche nella prospettiva della deducibilità del relativo accantonamento da parte della società (si veda "[Per la tassazione separata basta che l'atto di data certa riconosca il diritto al TFM](#)" del 28 aprile 2021).

Nel caso sottoposto all'esame dell'Agenzia la remunerazione degli amministratori delegati era stata stabilita come previsto dal codice civile, dal consiglio di amministrazione, sentito il parere del collegio sindacale.

L'assemblea si era quindi limitata a prevedere il diritto al trattamento di fine mandato, **senza specificarne** l'importo.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la previsione di cui all'[art. 17](#), comma 1, lettera c) del TUIR, che subordina l'applicazione del regime di tassazione separata alla sussistenza della condizione che il diritto al trattamento di fine mandato risulti "da atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto" deve essere intesa, limitatamente agli incarichi speciali di cui all'[art. 2389](#) comma 3 c.c., nel senso che è sufficiente che l'atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto determini genericamente **il diritto all'indennità** medesima, demandando al successivo atto del consiglio di amministrazione la specificazione dell'importo.

Secondo l'Agenzia, una diversa interpretazione "porterebbe di fatto l'**inapplicabilità** del particolare regime della tassazione separata di cui al richiamato articolo 17 a tutte le ipotesi in cui la determinazione del compenso e della quota di trattamento di fine mandato sia affidata al consiglio di amministrazione ai sensi dell'articolo 2389, comma 3, del codice civile".

Tale principio appare interessante anche nell'ottica della deducibilità dell'accantonamento, in quanto secondo l'impostazione condivisa dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (ris. n. [124/2017](#)) e dalla giuri-

sprudenza di legittimità (Cass. n. [13384/2020](#)), la deducibilità per competenza degli accantonamenti al TFM richiede un atto di data certa anteriore all'inizio del rapporto. In particolare, secondo la Cassazione, l'[art. 105](#) comma 4 del TUIR opera un **rinvio pieno** alla lett. c) dell'[art. 17](#) comma 1 del TUIR, non solo limitato all'identificazione della categoria del rapporto sottostante al quale l'indennità si riferisce, ma esteso alle condizioni richieste dall'[art. 17](#) comma 1 lett c).

Tale rinvio dovrebbe comportare che "l'importo sia determinato prima dell'inizio del rapporto con atto di data certa" (Cass. n. [26431/2018](#)) al fine di rispettare il requisito **della certezza**.

Nell'istanza il contribuente ha precisato che le quote accantonate al titolo di TFM sono state dedotte ai sensi dell'[art. 105](#), comma 4, del TUIR ma l'Agenzia al riguardo non fornisce alcun chiarimento espresso.

Per quanto sopra riportato, tuttavia non si vede come le conclusioni cui perviene l'Amministrazione con riferimento alla tassazione dell'indennità percepita dall'amministratore non si possano applicare anche con riferimento alla deducibilità degli accantonamenti, stante lo **stretto legame** tra le due disposizioni.

Anche in questo caso, quindi, pare sufficiente che il diritto al TFM sia deliberato dall'assemblea e risultare da atto avente data certa. Se non interviene il notaio, è sufficiente **trasmettere via PEC** il verbale dell'assemblea all'amministratore o all'organo di controllo.

La successiva deliberazione da parte del CdA non sembra debba possedere particolari requisiti formali; tuttavia, considerato che sempre secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. n. [26431/2018](#)), la ratio della norma risiederebbe anche nell'esigenza di rispettare il requisito della certezza, dal punto di vista operativo sembra consigliabile tenere la riunione che delibera i compensi **a ridosso dell'assemblea**, come peraltro è avvenuto nel caso esaminato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [292/2021](#).

Credito di imposta DTA anche per le cessioni effettuate entro il 31 dicembre

La bozza del DL Sostegni-bis estende di un anno la facoltà di cedere i crediti deteriorati per l'utilizzo del credito di imposta

/ Luisa CORSO

La bozza del c.d. DL "Sostegni-bis" interviene in merito alla facoltà di trasformazione in crediti d'imposta delle **attività per imposte anticipate** derivanti da perdite fiscali ed eccedenze ACE, concessa a fronte della cessione di crediti deteriorati, come previsto dall'[art. 44-bis](#) del DL 34/2019 e successive modifiche.

Presupposto per accedere al beneficio, si ricorda, è rappresentato dalla cessione a titolo oneroso di crediti pecuniari vantati verso debitori "inadempienti". Secondo la formulazione della norma attualmente in vigore la facoltà è riconosciuta in relazione alle cessioni dei crediti deteriorati effettuate entro il 30 dicembre 2020; la bozza di decreto estende, invece, la facoltà anche alle cessioni effettuate entro il **"31 dicembre 2021"**.

A tale data si ricollegano, "a cascata", ulteriori aspetti della disciplina in esame che vale la pena riepilogare ove la modifica venisse confermata anche nel testo del decreto che verrà approvato dal Consiglio dei Ministri.

Infatti, alla data di cessione dei crediti è, in primo luogo, connesso il momento di computo delle componenti rilevanti.

Trasponendo i chiarimenti della risposta a interpello n. [193/2021](#) forniti con riferimento all'attuale formulazione normativa, ai fini della verifica del plafond di disponibilità, rilevano le perdite fiscali e le eccedenze ACE **"maturate"** alla data di cessione dei crediti (da effettuare, alla luce della nuova bozza, entro il 31 dicembre 2021), intendendosi per tali quelle relative all'ultimo periodo di imposta chiuso **anteriamente** alla predetta data di cessione; si tratta, in altre parole, delle perdite relative al periodo di imposta 2020 "solare". Sarebbero invece escluse le perdite in corso di formazione, relative al periodo di imposta 2021.

In aggiunta, va osservato che, per effetto delle modifiche apportate dal DL [104/2020](#), il credito di imposta si genera alla data di efficacia "giuridica" della cessione;

da tale momento (quindi, dal periodo di imposta 2021, in relazione alle cessioni effettuate entro il 31 dicembre 2021) decorre l'**annullamento** delle relative componenti.

In particolare, a decorrere da tale data, per il cedente (società o soci partecipanti le società di persone):

- non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le **perdite** di cui all'[art. 84](#) del TUIR e, per i soci partecipanti, le perdite di cui all'[art. 8](#) del TUIR, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente "trasformate" in credito d'imposta;

- non sono deducibili, né fruibili come credito IRAP, le **eccedenze ACE** relative alle attività per imposte anticipate complessivamente "trasformate" in credito d'imposta.

Il predetto credito di imposta può essere utilizzato "a decorrere dalla data di efficacia **giuridica** della cessione"; in altre parole, dal periodo di imposta 2021, se si considerano le cessioni effettuate in tale anno.

La precisazione, intervenuta con il DL [104/2020](#), supera i dubbi circa il fatto che l'utilizzo del credito d'imposta fosse, invece, legato al momento di efficacia dell'opzione di cui all'[art. 11](#) del DL 59/2016, differita al periodo di imposta successivo.

Il credito d'imposta, non produttivo di interessi, derivante dalla **trasformazione** delle imposte anticipate:

- deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi, ma non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP;

- è utilizzabile in **compensazione** nel modello F24 ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, senza limiti di importo;

- può essere ceduto a terzi a norma degli [artt. 43-bis e 43-ter](#) del DPR 602/73;

- può essere richiesto a rimborso.

La scelta di una delle predette modalità di utilizzo è rimessa alla valutazione del soggetto beneficiario.

Riallineamento dei beni di impresa con effetti contabili sulla fiscalità differita

Il tema del trattamento contabile ha trovato una disciplina organica nell'ambito dell'OIC 25

/ Alessandro SAVOIA

Con le disposizioni previste nel comma 8 dell'[art. 110](#) del DL n. 104/2020 il legislatore ha reintrodotto la disciplina del **riallineamento** dei valori fiscali a quelli civili ai fini IRPEF, IRES e IRAP, per tutte quelle poste di bilancio per le quali può essere effettuata la rivalutazione.

A differenza di quanto avvenuto nel passato, la nuova disciplina è ora di particolare interesse sia per il minor costo dell'imposta sostitutiva, pari al **3%**, sia per il riconoscimento, di fatto **immediato**, degli effetti del riallineamento. I maggiori ammortamenti fiscali potranno infatti essere dedotti già dal 2021, mentre continueranno a essere differiti (dal 2024) ai soli fini della determinazione di eventuali plus o minusvalenze conseguenti alla cessione di beni.

Il maggiore *appeal* dell'agevolazione deve portare all'attenzione il **trattamento contabile** della correlata **fiscalità differita**. Il tema, già trattato nel marzo 2009 dal documento interpretativo [3](#) dell'OIC, trova ora una disciplina organica nell'ambito dell'OIC [25](#).

Nell'ambito di operazioni straordinarie si possono generare **differenze temporanee** allorquando il valore riconosciuto ai fini fiscali alle attività e passività è diverso rispetto al valore contabile attribuito in sede di allocazione del costo di acquisto della società, dell'azienda o ramo d'azienda, del valore delle azioni o quote ricevute a fronte del conferimento, o delle differenze di fusione o scissione.

Guardando al caso del **conferimento** d'azienda, se la società conferitaria iscrive una determinata attività a un valore contabile (1.000) superiore al valore alla stessa riconosciuto ai fini fiscali (400) si genera una differenza temporanea imponibile (600) che richiede la rilevazione di **imposte differite**.

Tali imposte ai sensi del § 56 dell'OIC 25 sono contabilizzate inizialmente nella voce B2 fondi "per imposte, anche differite" con riduzione della corrispondente posta di patrimonio netto. Successivamente, le variazioni dell'ammontare delle imposte differite saranno rilevate al Conto economico alla voce 20 "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate".

La decisione di aderire alle disposizioni agevolative afferenti al riallineamento dei valori contabili e fiscali comporta l'esigenza di intervenire contabilmente sulla fiscalità differita residua.

A tal proposito il § 75 dell'OIC 25 indica che la società deve procedere a **eliminare** il fondo imposte differite rilevando in contropartita un provento nella voce 20 del Conto economico. Allo stesso tempo iscriverà un

costo per l'imposta sostitutiva alla voce 20, rilevando in contropartita il debito tributario.

Un caso particolare è rappresentato dalla differenza temporanea imponibile che può sorgere al momento della **rilevazione iniziale** dell'**avviamento**, nel caso in cui il suo valore non abbia validità ai fini fiscali. Al riguardo il § 76 dell'OIC 25 ricorda che, salvo alcuni casi particolari, la società non iscrive le imposte differite al momento della rilevazione iniziale dell'avviamento, in quanto questo rappresenta la differenza che residua dopo l'allocazione del costo di acquisizione alle attività e passività iscritte con l'operazione straordinaria.

L'iscrizione delle imposte differite relative all'avviamento comporterebbe infatti un aumento del valore contabile della stessa attività, determinando conseguentemente un contemporaneo incremento di pari importo dell'attivo e del passivo. Tutto ciò inficerebbe la trasparenza dell'informativa di bilancio.

Posto che l'affrancamento dell'avviamento conseguente al pagamento dell'imposta sostitutiva determina il riallineamento tra il valore contabile e il valore fiscale dell'avviamento, ne consegue che, in base alle indicazioni contenute nel § 77 dell'OIC 25, il costo pagato per l'imposta sostitutiva deve essere **ripartito** lungo la durata del beneficio fiscale derivante dal riallineamento.

Ciò in quanto l'imposta sostitutiva rappresenta di fatto una sorta di **anticipazione** dei futuri oneri fiscali che la società sarebbe stata comunque tenuta a pagare, ancorché ad aliquota piena, negli esercizi successivi qualora non avesse aderito al regime fiscale agevolativo.

Ipotizzando un disallineamento di **1.000** relativo a un avviamento che al termine del 2020 ha ancora una vita utile residua di **10 anni**, ne consegue che il costo dell'imposta sostitutiva, pari a **30**, deve essere ripartito dal 2021 in poi sulla base di quote di 1/10 ciascuna.

Al 31 dicembre 2020 l'ammontare del costo dell'imposta sostitutiva differito agli esercizi successivi (pari a 30) deve essere iscritto nell'attivo circolante tra i crediti mediante un'apposita voce denominata "Attività per imposta sostitutiva da riallineamento", contabilizzando in contropartita nelle voci del passivo il relativo debito tributario.

Negli **anni successivi** la quota del costo dell'imposta sostitutiva di competenza dell'esercizio (pari a 3) sarà iscritta nella voce 20 del Conto economico "imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate", contabilizzando in contropartita la riduzione dell'attività precedentemente iscritta.

Alle Sezioni Unite l'apertura delle borse del contribuente in sede di verifica

Il caso riguardava una valigetta dell'amministratore delegato aperta su richiesta dei militari

/ Alice BOANO

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione potrebbero essere chiamate a prendere posizione in relazione al **perimetro applicativo** del terzo comma dell'[art. 52](#) del DPR 633/72, con particolare riferimento all'ipotesi di apertura di borse in occasione dell'accesso degli Uffici nel corso di una [verifica fiscale](#).

La richiamata norma sottopone alla **preventiva autorizzazione** del Pubblico Ministero alcune attività, svolte durante l'accesso, relative a perquisizioni personali, apertura "coattiva" di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili ed esame di documenti e richiesta di notizie relativamente ai quali è eccepito il segreto professionale.

L'[art. 12](#), comma 2 della L. 212/2000 prevede che "quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un **professionista** abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche".

L'ordinanza interlocutoria della Cassazione del 22 aprile 2021 n. [10664](#) ha rimesso al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, la valutazione delle seguenti questioni:

- quale sia la rilevanza del comportamento tenuto dal contribuente;
- quale rilevanza abbia il ricevimento della informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista;
- se vi siano conseguenze, sotto il profilo della **utilizzabilità** della documentazione acquisita, nel caso di inosservanza degli obblighi di garanzia predisposti dalla disciplina in esame.

Con riferimento alla prima questione, la Corte dà atto del **contrasto giurisprudenziale** sorto in materia. Da un lato, vi è chi ritiene che sia il consenso espresso sia la mancata manifestazione di un dissenso del contribuente o di terzi rispetto all'esercizio di una attività ispettiva eseguita al di fuori delle garanzie predisposte dal legislatore non abbiano efficacia sanante del vizio

procedimentale (Cass. 1° ottobre 2004 n. [19689](#), Cass. 6 giugno 2018 n. [14701](#)). Dall'altro, vi è chi valorizza l'eventuale consenso prestato, puntando l'attenzione sull'espressione "apertura coattiva", contenuta nell'art. 52, per evidenziare che la stessa sussiste solo quando non ci sia consenso del contribuente (Cass. 18 febbraio 2015 n. [3204](#), Cass. 19 gennaio 2021 n. [737](#)).

In caso di adesione alla prima opinione, è irrilevante il **consenso del contribuente**, con conseguente inutilizzabilità di quanto acquisito; seguendo il secondo orientamento, la "collaborazione", il consenso o la mancata contestazione del contribuente o di un suo collaboratore consentono di superare la mancanza dello strumento di garanzia (il controllo dell'autorità giudiziaria) specificamente previsto dalla norma.

In ordine alla seconda questione, quella relativa all'informazione sulla facoltà di **farsi assistere**, occorre un bilanciamento tra valori costituzionalmente garantiti: l'interesse fiscale dello Stato ad acquisire in modo concreto ed efficace le risorse tributarie per garantire la sussistenza e lo sviluppo della comunità e, sull'opposto versante, la tutela del contribuente, in particolare la sua libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza.

A volte l'apertura è "quasi" coattiva

Infine, in merito alle conseguenze derivanti dalla **mancata informazione**, la Corte richiama la giurisprudenza che pone l'accento sulla necessità di interpretare le disposizioni della L. [212/2000](#) in senso garantistico (Cass. SS.UU. 29 luglio 2013 n. [18184](#)), ipotizzando che il consenso prestato dal contribuente all'apertura della valigetta potrebbe non essere considerato libero perché non adeguatamente informato, posto che il mancato assolvimento dell'onere di informazione della facoltà di farsi assistere da un professionista ha inciso sulla garanzia di potere valutare se e in che misura la mancanza di autorizzazione all'apertura della valigetta non costituiva circostanza rilevante al fine di esprimere il proprio consenso.

Sospensione degli interessi su crediti ipotecari solo per i chirografari

Trattamento preferenziale per i crediti privilegiati con alcune peculiarità

/ Saverio MANCINELLI

L'art. 55 del RD 267/42 contiene una regola generale del sistema concorsuale, disponendo che l'apertura della procedura sospende gli **interessi** convenzionali o legali. Conseguentemente i debiti pecuniari e non pecuniari si considerano scaduti alla data dell'inizio del concorso, evitando disparità di trattamento tra creditori più forti (cioè dotati di un potere contrattuale che ha consentito la fissazione di elevati tassi di interesse convenzionali) e creditori meno forti.

Tale principio trova applicazione per i soli creditori **chirografari** e non per i creditori privilegiati, che godono di un trattamento preferenziale anche sotto il profilo del regime degli interessi. Infatti, l'art. 54 del RD 267/42 contiene una deroga alla regola generale, disponendo che "i creditori garantiti da ipoteca, pegno o privilegio fanno valere il loro diritto di prelazione sul prezzo dei beni vincolati per il capitale, gli interessi e le spese" e che l'estensione del diritto di prelazione agli interessi è regolata dagli artt. 2749 (crediti assistiti da privilegio), 2788 (crediti pignorati) e 2855 (crediti ipotecari) c.c., intendendosi equiparata la dichiarazione di fallimento all'atto di pignoramento.

In particolare, per i crediti ipotecari il comma 2 dell'art. 2855 c.c., non concede la prelazione a tutti gli interessi convenzionali, ma la limita alle **due annate** anteriori e a quella in corso al momento del pignoramento, anche in presenza di diversa pattuizione di estensione della prelazione ad un maggior numero di annualità.

Quindi, le annate garantite sono tre: quella in corso al momento del fallimento e le due **anteriori**, dove l'anno "in corso" non coincide con l'anno solare nel quale è intervenuta l'apertura della procedura, ma con l'annata di maturazione degli interessi, ossia quella "contrattuale" compresa tra la data di inizio del debito per interessi e quella di scadenza. Per il periodo sopra indicato la norma in commento prevede la collocazione degli interessi in via ipotecaria, nello stesso grado del capitale, purché ne sia enunciata la misura nell'iscrizione.

Dopo il compimento dell'annata in corso alla data di dichiarazione di fallimento, gli interessi vanno riconosciuti, sempre in via ipotecaria, ma nella misura **legale**

(determinata dall'art. 1284, primo comma, c.c.) e il *dies ad quem* di maturazione ("fino alla data della vendita") va identificato nella data del decreto di trasferimento. Ove manchi il decreto di trasferimento (nel caso di vendita immobiliare attuata con procedura competitiva), dovrà farsi riferimento alla data del rogito notarile. Per l'estensione del diritto di prelazione agli interessi non è prevista alcuna riserva in favore del credito fondiario, vale pertanto la regola sopra esposta.

Riassumendo con la collocazione al passivo concorsuale di un credito ipotecario vanno ammessi con lo **stesso** rango:

- gli interessi **corrispettivi** al tasso convenzionale e nel limite del tetto ipotecario iscritti nella nota, maturati sul capitale nell'annata "contrattuale" (ossia arco di tempo di durata di dodici mesi compreso tra la data di inizio del debito per interessi e quello di scadenza) in corso al momento della dichiarazione di fallimento e nelle due annualità anteriori;
- gli interessi al tasso legale sul **capitale**, successivi all'annata in corso al momento della dichiarazione di fallimento e fino al decreto (o atto) di trasferimento dell'immobile ipotecato.

Trovano, invece, collocazione chirografaria fino alla data di fallimento:

- gli interessi **moratori** al tasso convenzionale contrattualmente pattuito dovuti dalla data di messa in mora. Infatti, anche se la norma civilistica non specifica alcuna differenza tra interessi corrispettivi o moratori, gli interessi che godono della prelazione sono solo quelli corrispettivi e non (anche) quelli moratori (Cass. 3 dicembre 2014 n. 25581);
- gli interessi corrispettivi, al tasso convenzionale contrattualmente pattuito maturati **prima** delle due annualità anteriori a quella in corso al momento della dichiarazione di fallimento;
- gli interessi non iscritti nella nota e quelli eccedenti il limite del tetto ipotecario.

La disciplina resta sostanzialmente immutata nel DLgs. 14/2019 (c.d. Codice della crisi, la cui entrata in vigore è stata differita al 1° settembre 2021), dove gli artt. 153 e 154 accolgono gli artt. 54 e 55 del RD 267/42.

Restituzione semplificata con consenso del curatore e del comitato dei creditori

Se il diritto non è facilmente riconoscibile, opera la procedura di cui all'art. 103 del RD 267/42

/ Antonio NICOTRA

L'art. [87-bis](#) comma 1 del RD 267/42 stabilisce che, in deroga a quanto previsto dagli [artt. 52](#) e [103](#) del RD 267/42, "i beni mobili sui quali i terzi vantano diritti reali o personali **chiaramente riconoscibili** possono essere restituiti con decreto del giudice delegato, su istanza della parte interessata e con il consenso del curatore e del comitato dei creditori, anche provvisoriamente nominato".

Secondo la Cassazione n. [10833/2021](#), l'art. 87-bis cit. – come evidenziato nella Relazione illustrativa del DLgs. [5/2006](#) – tende ad "assecondare esigenze di certezza dei traffici commerciali e di semplificazione" con riguardo a diritti personali o reali dedotti dai terzi "chiaramente riconoscibili" e, nel prevedere una deroga alla regola generale dell'obbligatorietà del procedimento relativo alle domande di restituzione e di rivendica, disciplinato dall'art. 103 del RD 267/42, ha il fine di **agevolare** la restituzione dei beni a questi ultimi in sede di inventariazione.

L'espressione "chiaramente riconoscibili" deve essere intesa, come sottolineato dalla dottrina, nel senso che il diritto sui beni deve essere **incontestato** ed oggettivamente non contestabile, vale a dire certo al di là di ogni ragionevole dubbio, senza necessità di particolari verifiche.

Ciò spiega anche la ragione per la quale il legislatore abbia previsto, al primo comma dell'articolo, che, una volta presentata l'istanza da parte del terzo, venga acquisito il consenso – il parere favorevole – del **curatore** e del **comitato** dei creditori (anche "provvisoriamente nominato"), in assenza del quale la restituzione non potrà essere disposta, ma che, viceversa, se reso in termini positivi, non potrà ritenersi vincolante per il giudice delegato.

La procedura semplificata di restituzione può ritenersi praticabile solo allorquando il diritto reale o di godimento sul bene sia agevolmente riconducibile al richiedente sulla base di una prova **evidente** e sia riconosciuto dal curatore e dal comitato dei creditori. Il consenso del curatore e del comitato dei creditori rappresenta un elemento costitutivo di tale procedura, rispetto al quale il giudice delegato non opera un sindacato e/o un apprezzamento valutativo (Trib. Foggia [3 marzo 2015](#)).

Qualora tali soggetti non prestino il loro consenso alla restituzione o il giudice delegato ritenga che il diritto

sui beni non sia facilmente riconoscibile, il terzo richiedente dovrà attivare il procedimento previsto dall'art. 103 del RD 267/42 con le conseguenze che ne derivano sul piano degli **accertamenti probatori** ([art. 621](#) c.p.c.).

Peraltro, il dissenso alla restituzione può evincersi (presunzione *iuris et de iure*) anche dal contegno del curatore, che procede all'inventariazione del bene e alla sua presa in consegna (comportamento incompatibile con una volontà restitutoria del bene; *cf.* Trib. Lucca 14 dicembre 2012).

Si afferma, d'altra parte, come l'eventuale (successivo) **mutamento** di valutazione giustificerebbero comunque la possibilità per il terzo di presentare una domanda ultratardiva ([art. 101](#) ultimo comma del RD 267/42).

In assenza dei presupposti *ex lege*, il terzo è, quindi, tenuto a presentare l'istanza di rivendicazione o restituzione *ex* [artt. 92](#) ss. e 103 del RD 267/42.

Provvedimento di rigetto privo di efficacia decisoria

Il provvedimento di rigetto reso ai sensi dell'art. 87-bis cit. non preclude all'istante, secondo la Cassazione n. [10833/2021](#), di ottenere la **medesima** tutela in sede di verifica del passivo, tramite la domanda di cui all'art. 103 del RD 267/42; pertanto il rigetto non ha attitudine ad acquistare efficacia di giudicato (endofallimentare) in ordine all'insussistenza del diritto reale o personale sui beni di cui chiede la restituzione.

Tale provvedimento non ha natura **decisoria** né definitiva.

Alla medesima conclusione deve giungersi, peraltro, anche nell'ipotesi in cui l'istanza *ex* art. 87-bis venga **accolta**, atteso che proprio le caratteristiche strutturali del procedimento semplificato (necessità del consenso del curatore e del comitato dei creditori; chiara riconoscibilità del diritto alle restituzioni; deroga espressa al regime probatorio ordinario per l'accertamento del diritto; semplificazione delle forme) depongono nel senso di far ritenere il provvedimento assimilabile a quelli cautelari di cui all'[art. 669-octies](#) comma 6 c.p.c., i quali, benché volti ad un accertamento provvisorio dei diritti controversi e privi di attitudine al giudicato, sono idonei ad anticipare gli effetti della sentenza di merito.

Illecita la compravendita che svuota la società dei beni aggredibili dall'Erario

Non escluderebbe la rilevanza penale dell'alienazione simulata nemmeno il fatto che una parte del prezzo di vendita sia stato davvero corrisposto

/ Maria Francesca ARTUSI

Il delitto di **sottrazione fraudolenta** al pagamento delle imposte, previsto dall'[art. 11](#) del DLgs. 74/2000, è reato di pericolo, integrato dal compimento di atti simulati o fraudolenti volti a occultare i propri o altrui beni, idonei, secondo un giudizio *ex ante* che valuti la sufficienza della consistenza patrimoniale del contribuente rispetto alla pretesa dell'Erario a pregiudicare in tutto o in parte l'attività recuperativa dell'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalla sussistenza di un'esecuzione esattoriale in atto (Cass. n. [46975/2018](#)).

La norma incriminatrice parla, infatti, di atti simulati o fraudolenti senza specificarne le forme o il grado: la condotta riguarda chiunque "aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva". Si noti che riguardo al concetto di "**alienazione simulata**", la giurisprudenza si è espressa ritenendo che non è necessario ricorrere alle definizioni dell'[art. 1](#) del DLgs. 74/2000. È, infatti, sufficiente attingere alle comuni definizioni civilistiche secondo le quali la simulazione è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale. Sicché, l'alienazione è simulata quando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) alla effettiva volontà dei contraenti (Cass. n. [3011/2017](#)).

Muovendo da tali considerazioni, la Cassazione, con sentenza n. [17166](#) depositata ieri, ha precisato che, a fronte di una vendita **palesamente simulata** di alcuni terreni e di un capannone, non varrebbe ad escludere la rilevanza penale nemmeno la circostanza che si sia trattato di una simulazione relativa e che una parte del prezzo di vendita sia stata effettivamente corrisposta.

Nel caso di specie, ad una società a responsabilità limitata operante nel settore edilizio e immobiliare erano state notificate cartelle di pagamento per l'omesso versamento dell'IRAP, delle ritenute IRPEF e dell'IVA, che sommandosi ad altre precedenti ammontavano ad un

debito di circa 900.000 euro. Un mese dopo veniva costituita una società in accomandita semplice, avente, come soci accomandatari i legali rappresentanti della srl e come socio accomandante la moglie di uno dei due. I medesimi soci acquisivano poi il controllo totalitario della srl e questa stipulava un atto di compravendita con il quale cedeva alla predetta sas la **proprietà** di un capannone e di alcuni terreni pertinenziali prevedendosi un corrispettivo pari a circa 1.000.000 di euro.

Da accertamenti svolti presso le banche risultava, tuttavia, che l'assegno bancario costituente parte del corrispettivo della vendita non era stato **mai incassato** e che il concordato accolto da parte della compratrice del debito contratto dalla venditrice con gli istituti di credito non aveva comportato la liberazione della società venditrice, debitore originario, non risultando che la società acquirente avesse adempiuto, anche solo parzialmente, il debito verso le banche.

In definitiva, alla fuoriuscita dal patrimonio degli immobili venduti da una società all'altra non è stata corrisposta alcuna entrata, per cui il trasferimento dei beni alla società acquirente ha realizzato per la società venditrice una privazione "secca" di risorse, non avendo la srl ricevuto nemmeno **una parte del prezzo** (questo secondo la Corte di appello, mentre per il Tribunale almeno una parte del prezzo sarebbe stata erogata, ma comunque con movimenti di denaro per lo più formali).

La Cassazione conferma, pertanto, che le operazioni negoziali compiute dagli imputati, culminate nella vendita simulata, vanno inquadrare nell'alveo della fattispecie di cui all'[art. 11](#) del DLgs. 74/2000.

In particolare, la natura simulata della compravendita viene affermata sulla base del fatto che l'unica finalità della stessa è stata quella di svuotare la società dei propri beni patrimoniali potenzialmente aggredibili dall'Erario, risultando peraltro l'importo dei **debiti erariali** non molto distante dal valore dei beni oggetto dell'operazione contrattuale.

L'accertamento con alcune pagine mancanti può pregiudicare la difesa

Nel caso affrontato dalla Cassazione alcune pagine si riferivano a un anno di imposta diverso

/ **Francesco BRANDI**

L'avviso di accertamento mancante di alcune pagine **non può essere sanato** per raggiungimento dello scopo. Nel contrasto tra originale e copia notificata al contribuente è esclusa la prevalenza del primo se si traduce in una lesione del diritto di difesa del contribuente.

Lo ha precisato la Cassazione nell'ordinanza n. [10860](#) del 23 aprile 2021, con cui ha respinto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Il contribuente aveva impugnato un [avviso di accertamento](#) relativo a IRPEF, IRAP e IVA per una **determinata annualità** deducendo che l'atto conteneva un vizio che ne minava la motivazione, in quanto nell'avviso vi erano alcune pagine che si riferivano, in realtà, a un anno d'imposta diverso.

La C.T. Prov. ha accolto il ricorso e la C.T. Reg. ha confermato la decisione, rilevando che il vizio era talmente radicale da privare il contribuente della possibilità di predisporre un'adeguata difesa, e ciò ha integrato una situazione non sanabile dal raggiungimento dello scopo.

La questione è così giunta in Cassazione, dove l'amministrazione ha sostenuto che l'atto aveva comunque raggiunto lo scopo e quindi il vizio si doveva considerare sanato. La C.T. Reg. avrebbe dovuto far riferimento all'**originale esibito dall'ufficio** anziché alla copia notificata al contribuente.

La Suprema Corte, nel respingere la domanda, ha ricordato che in tema di accertamento tributario l'insufficienza motivazionale dell'atto impositivo, che ne giustifica l'annullamento, non esclude che il contribuente possa difendersi nel merito, deducendo, mediante l'impugnazione, anche vizi di merito, poiché tale difetto **non può essere sanato**. Infatti non è consentito all'amministrazione di sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'avviso di liquidazione per difetto di [motivazione](#).

L'obbligo di **idonea e completa motivazione**, previsto dall'[art. 7](#) della L. n. 212/2000, mira a garantire al contribuente il pieno e immediato esercizio delle sue facoltà difensive nella fase del giudizio di impugnazione, le quali, se non correttamente esplicitate, non possono essere successivamente integrate, atteso che in tal modo risulterebbe illegittimamente compromesso il diritto di difesa (*cfr.* Cass. nn. [4070/2020](#) e [2382/2018](#)).

La Cassazione ha concluso che, tra le mancanze più rilevanti, vi è certamente la mancanza di alcune pagine con dati essenziali dell'accertamento. Ciò soprattutto

se si tratta di **imposta progressiva** come l'IRPEF (come nel caso di specie) per cui è difficile effettuare una ricostruzione, diversamente dalle imposte proporzionali come l'IRES in caso di mancata indicazione dell'aliquota (*cfr.* Cass. n. 16772/2017).

Né, nel contrasto tra copia notificata e originale in possesso dell'ufficio, si può ritenere prevalente il secondo, dal momento che una simile interpretazione si traduce in una lesione del diritto di difesa del contribuente. Ciò in quanto l'accertamento, come atto di natura sostanziale, circoscrive la pretesa tributaria e delimita il campo entro cui il contribuente potrà esercitare il suo diritto di difesa.

Non è possibile sopperire in giudizio

Già in passato la Suprema Corte si era occupata, seppur in relazione agli **atti processuali**, della mancanza di alcune pagine che rendevano l'atto notificato al contribuente difforme da quello originale depositato in giudizio dall'Amministrazione finanziaria. Anche in questo caso, fondamentale è il rispetto del diritto di difesa del destinatario dell'atto che non deve essere compromesso dalle lacune contenute nell'atto ricevuto.

Sul punto la Cassazione ha precisato che in tema di contenzioso tributario, qualora l'[atto di appello](#) sia stato notificato in una copia mancante di una o più pagine, non va dichiarata automaticamente l'inammissibilità dell'impugnazione, in virtù della disposizione dell'[art. 22](#), comma 3 del DLgs. 546/92 (esplicitamente richiamata, quanto all'appello, dall'[art. 53](#) del medesimo DLgs.), in quanto tale ipotesi integra una mera incompletezza materiale e non quella sostanziale difformità di contenuto sanzionata con l'inammissibilità, pur dovendo il giudice **accertare**, in concreto, se la suddetta mancanza abbia effettivamente impedito al destinatario della notifica la completa comprensione dell'atto e, quindi, leso il suo diritto di difesa, con la conseguenza che non può dichiararsi l'inammissibilità se le pagine omesse risultino irrilevanti al fine di comprendere il tenore dell'impugnazione, ovvero quando l'atto di costituzione dell'appellato contenga, comunque, una puntuale replica ai motivi di gravame contenuti nell'atto notificato (*cfr.* Cass. nn. 25506/2011 e [8138/2011](#)).

Licenziamento del lavoratore in prova nullo se basato su ragioni economiche

La giurisprudenza di merito ha trattato il tema della libera recedibilità del datore di lavoro durante l'operatività del blocco dei licenziamenti

/ Viviana CHERCHI

Una delle misure più discusse della normativa emanata per fronteggiare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 è il **divieto** diretto a tutti i datori di lavoro, a prescindere della dimensione occupazionale, di intimare licenziamenti individuali e collettivi per motivazioni economiche.

Si ricorda, innanzitutto, come tale divieto – introdotto dall'[art. 46](#) del DL 18/2020 e, da ultimo, prorogato dall'[art. 8](#) del DL 41/2021 (c.d. decreto "Sostegni") fino al **30 giugno 2021** per tutte le imprese e dal 1° luglio 2021 al **31 ottobre 2021** per le imprese beneficiarie dei trattamenti dell'assegno ordinario e della cassa in deroga per COVID – non si estenda a tutti i licenziamenti. Oltre alle eccezioni espressamente indicate nella decretazione d'urgenza dello scorso anno e confermate dalla L. [178/2020](#) (legge di bilancio 2021) e dal decreto "Sostegni", sono **consentiti** i licenziamenti per motivi disciplinari (per giusta causa o per giustificato motivo soggettivo), quelli per superamento del periodo di comporto e per raggiungimento del limite massimo di età per la fruizione della pensione di vecchiaia. Sono, inoltre, esclusi dal blocco dei licenziamenti i recessi che riguardino i dirigenti, i lavoratori domestici nonché i **lavoratori in prova**.

In ordine a tale ultima ipotesi, si ricorda che durante e al termine del periodo di prova le parti possono liberamente recedere senza preavviso e senza fornire alcuna motivazione ai sensi dell'[art. 2096](#) c.c.

Tuttavia, sebbene rientri tra i recessi *ad nutum*, secondo l'indirizzo consolidato della giurisprudenza il licenziamento intimato dal datore di lavoro è **illegittimo** qualora la prova non sia stata effettivamente consentita o sia stata positivamente superata dal dipendente. In quest'ultimo caso, incomberà sul lavoratore licenziato, che deduca la nullità di tale recesso, l'onere di provare che lo stesso non sia collegato all'esito della prova ma a un motivo estraneo alla causa del patto e, quindi, illecito o discriminatorio (*cf.* Cass. n. [1180/2017](#)).

Sul tema dei limiti alla libera recedibilità del datore di lavoro nel corso o al termine del periodo di prova, si registrano due recenti pronunce della giurisprudenza di merito che hanno dichiarato la **nullità** di licenziamenti irrogati formalmente per mancato superamento della prova ma in realtà dettati da ragioni economiche e, pertanto, vietati alla luce della normativa emergenziale.

Più in dettaglio, con la sentenza n. [325](#) del 7 aprile 2021, il giudice di Milano ha ritenuto nulli per frode alla leg-

ge i licenziamenti intimati a 11 lavoratori in prova – assunti con contratti a tempo determinato come *Language Consultant* – durante il periodo dell'emergenza COVID e a ridosso dell'introduzione del divieto di licenziamento ex [art. 46](#) del DL 18/2020.

Secondo il giudice del lavoro, tali recessi erano connotati da uno **sviamento causale** rispetto alla funzione del licenziamento in prova di cui all'[art. 2096](#) c.c. stante la numerosità degli stessi, l'identica motivazione riportata nelle lettere di recesso e la peculiarità delle tempistiche. Nell'apparente esercizio di una legittima facoltà di legge, il datore di lavoro aveva impiegato massivamente la risoluzione per superamento della prova per recedere, con effetto immediato, da una molteplicità di rapporti di lavoro appena formalizzati, per prestazioni di cui non avrebbe beneficiato, e che erano potenzialmente destinati a patire l'incerta regolazione del periodo emergenziale. Trattandosi di rapporti a termine, il Tribunale di Milano ha condannato il datore di lavoro al **risarcimento del danno** corrispondente alle retribuzioni perse dal giorno del licenziamento al giorno della naturale conclusione del rapporto di lavoro.

Anche il Tribunale di Roma, nella sentenza n. [2919](#) pubblicata il 25 marzo 2021, ha ritenuto nullo – per motivo illecito determinante – il licenziamento comminato, durante il periodo di prova, a una lavoratrice assunta con la qualifica di *Hotel Manager* in quanto, in realtà, adottato per **eliminare** una posizione di lavoro divenuta onerosa.

Dimostrato da parte della lavoratrice il positivo superamento della prova, per il Tribunale di Roma il recesso era stato adottato esclusivamente per **conclamati motivi economici** data l'esistenza di indizi gravi, precisi e concordanti quali: l'iniziale inclusione della ricorrente tra i dipendenti per i quali era stato richiesto l'accesso al FIS (a dimostrazione dell'effettiva intenzione aziendale di considerare la posizione della stessa ormai integrata nell'organico); l'aver formalmente richiesto la FIS a zero ore per la dipendente (comprovante l'impossibilità della ricorrente di operare e di svolgere le proprie mansioni a carattere operativo, non essendo presenti nell'albergo chiuso né clienti né personale); la situazione di oggettiva, grave, difficoltà economica della società. Conseguentemente, il giudice ha dichiarato il recesso radicalmente nullo, ai sensi del combinato disposto degli [artt. 1418](#) e [1345](#) c.c., perché volto ad aggirare il divieto di licenziamento economico di cui alla normativa emergenziale, condannando la società a reintegrare la lavoratrice ex [art. 2](#) del DLgs. 23/2015.

Notifica di atti con ricevimento della raccomandata di avviso di deposito

L'Ispettorato del Lavoro fornisce indicazioni in caso di persone irreperibili

/ Mario PAGANO

Dopo la recente sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. [10012](#) del 15 aprile 2021, riferita alle corrette modalità di **notifica** degli atti ai sensi dell'[art. 140](#) c.p.c., arrivano le prime indicazioni in merito da parte dell'Ispettorato nazionale del Lavoro (INL) che, con la nota n. [722/2021](#), ha richiamato il proprio personale ispettivo e quello operante presso gli Uffici legali a prestare massima attenzione alla procedura di notifica dei provvedimenti di propria competenza, con particolare riferimento ai verbali e provvedimenti sanzionatori nonché alle ordinanze ingiuntive emessi.

La questione esaminata ed oggetto dell'intervento della Suprema Corte attiene alle corrette modalità di notifica dei provvedimenti *de quo* nelle ipotesi più particolari, nelle quali, pur avvalendosi del Servizio Postale, non è stato possibile procedere a normale notifica direttamente al destinatario per una serie di motivi. Pensiamo alle frequenti situazioni di **irreperibilità** del destinatario, anche dovuta ad una sua momentanea assenza (c.d. irreperibilità relativa) presso la residenza dichiarata e/o il domicilio conosciuto (come risultanti da certificazione anagrafica e/o da pubblici registri) o anche all'eventuale inidoneità delle persone rinvenute o di rifiuto della ricezione degli atti da parte delle persone menzionate nell'[art. 139](#) c.p.c.

In merito, come ricordato dall'Ispettorato, si sono formati nel tempo **due orientamenti** giurisprudenziali. Una prima tesi meno rigorosa ha ritenuto sufficiente, per il perfezionamento della procedura di notifica degli atti, la sola prova offerta in causa da parte del notificante della spedizione della raccomandata informativa o CAD (ad esempio, Cass. 30 gennaio 2019 n. 2638, Cass. 31 maggio 2018 n. 13833).

Decisamente più complesso il secondo orientamento che, richiedendo una prova ulteriore e, evidentemente, più garantista, aggiunge anche un ulteriore onere, ossia quello del **deposito** in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata (ad esempio, Cass. 17 novembre 2020 n. [26078](#), Cass. 8 ottobre 2020 n. [21714](#)).

Le due tesi contrapposte e tutt'altro che irrilevanti nell'ambito della procedura di notifica, aspetto a volte troppo sottovalutato ma indispensabile al pari di tutta l'intera procedura di contestazione delle sanzioni amministrative di competenza dell'INL, sono state alla fine composte dalla citata sentenza delle Sezioni Unite. La Cassazione ha aderito all'orientamento più rigoroso,

richiedendo, quindi, necessario il deposito in giudizio dell'avviso di **ricevimento** della raccomandata.

Tale avviso deriva da una precisa visione della **sequenza** delle attività conforme agli [artt. 140-149](#) c.p.c., soffermandosi, più in particolare, su quanto espressamente previsto dall'[art. 8](#) della L. 890/1982, che regola le dettagliate operazioni da compiere per chi effettua la notifica, affinché la stessa sia correttamente eseguita.

Ciò, secondo la Cassazione, si ripercuote **inevitabilmente** anche sull'Ente che ha richiesto la notifica e che in giudizio è onerato di fornire adeguata prova di aver rispettato l'intera procedura, la quale, come detto, richiede anche la dimostrazione di aver conseguito l'avviso di ricevimento della raccomandata, con cui è stato comunicato l'avvenuto deposito dell'atto oggetto di notifica e non solo la prova della mera spedizione della prima.

È sulla scorta di tale preciso orientamento che l'Ispettorato richiama opportunamente l'attenzione tanto del proprio personale ispettivo quanto dei funzionari dell'ufficio legale, circa gli adempimenti da porre in essere per garantire, sotto un profilo **probatorio** in ipotesi di contenzioso, la legittimità della procedura di notifica di atti o provvedimenti a destinatario irreperibile.

Premesso, quindi, che occorrerà produrre in giudizio tanto l'atto di spedizione che l'**avviso** di ricevimento della raccomandata, la nota precisa come, ove lo stesso non sia pervenuto entro un tempo ragionevole rispetto a quando l'intero *iter* di notificazione ex [art. 140](#) c.p.c. è stato avviato, o emergano problematiche circa la buona riuscita della notifica da parte dell'agente postale (ad es. mancato invio della raccomandata informativa), si dovranno effettuare attente verifiche presso l'ufficio postale, sollecitandone un adeguato riscontro.

Allo stesso modo ci si dovrà opportunamente attivare nelle ipotesi di **smarrimento** e/o distruzione dell'avviso di ricevimento, richiedendo all'ufficio postale, ai sensi degli [artt. 6](#) della L. 890/82 e 8 del DPR [655/82](#), per poi produrlo in giudizio, il rilascio del relativo duplicato, unico mezzo idoneo, secondo la giurisprudenza, a provare sia la consegna della raccomandata e la data di questa, sia l'identità della persona a mani della quale la consegna stessa è stata eseguita (*cf.* Cass. 6 giugno 2018 n. 14574 e Cass. 18 novembre 2016 n. 23546).

In vista delle elezioni di categoria, nasce il progetto “Alternativa”

Gentile Redazione, vista la vostra costante attenzione agli sviluppi, anche giudiziari, relativi alle prospettive elettorali di categoria, abbiamo ritenuto giusto informarvi della nascita del **progetto “Alternativa”**, a disposizione di tutti gli iscritti desiderosi di un cambiamento.

In pochi mesi sono deflagrate le innumerevoli fragilità della nostra categoria, culminate con una vera e propria crisi democratica rappresentata dal **blocco delle elezioni**.

È di questi giorni la sentenza con cui il giudice amministrativo, dopo aver rigettato la richiesta del Consiglio nazionale di rinviare la questione alla Corte Costituzionale in materia di quote di genere (che avrebbe determinato di fatto un ulteriore blocco), ha stabilito che il Regolamento elettorale adottato dal Consiglio è illegittimo, e tutto è da rifare. Il CNDCEC deve infatti deliberare un **nuovo Regolamento** che (nella speranza non venga impugnato) dovrebbe permetterci di votare ripartendo dalla presentazione di nuove liste.

Purtroppo, non è la prima volta che scelte del vertice finiscono con il paralizzare le elezioni. Ricordiamo tutti il **commissariamento** del 2014, causato dal mancato scioglimento dei Consigli degli Ordini di Bari ed Enna, nonostante la norma espressamente lo prevedesse a seguito delle dimissioni dei rispettivi Presidenti. Infatti, fu illegittimamente consentito a quei Consigli di votare comunque per il rinnovo del Consiglio nazionale, rinnovo che vedeva fronteggiarsi due liste nelle cui fila erano presenti anche vari Consiglieri nazionali uscenti.

Tutto questo accadrebbe lo stesso laddove la carica di Consigliere nazionale fosse gratuita? La realtà è che il voto, momento democratico per eccellenza, finisce ormai, sempre più spesso, con l'essere frustrato e sacrificato a non condivisibili **logiche di potere**, del tutto estranee alle esigenze della base, superabili solo attraverso l'impegno diretto degli iscritti nella costruzione di una ALTERNATIVA di programmi e interpreti.

Le politiche nazionali non sembra abbiano nemmeno dato risposte ai bisogni della base, che ha invece visto consumarsi una costante erosione degli spazi professionali. Viviamo un progressivo **scollamento** tra i vertici nazionali e gli iscritti, acuito da progetti ingiustamente elitari, come le specializzazioni e le aggregazioni in grandi studi, a discapito della valorizzazione dell'individualità e della libertà dei singoli.

Il Consiglio nazionale viene eletto dai Consigli degli Ordini e voteremo, speriamo, in rapida successione, gli Ordini locali prima e, tramite questi ultimi, il Consiglio nazionale subito dopo.

Trattasi di un'occasione unica, potendo gli iscritti chiedere ai nuovi candidati Presidenti e Consiglieri delle liste locali di assumere **impegni chiari e vincolanti**, inserendoli nel proprio programma, anche rispetto alle scelte elettorali da fare per il CNDCEC, sia in termini di discontinuità che di obiettivi.

Ecco quindi il progetto “Alternativa”, nato dall'idea di alcuni iscritti, dalla base e per la base, dal basso per determinare l'alto, sovvertendo così logiche di ricette verticistiche distanti dall'imprescindibile **dialogo** con gli iscritti dei 131 Ordini. Qualora i candidati locali condividessero questi principi e ritenessero opportuno farli propri, potrebbero differenziarsi inserendo – nel motto della propria lista – la parola ALTERNATIVA.

Ora tocca a tutti noi, nei territori, dare vita a liste con programmi portatori, oltre che delle specificità locali, anche delle **nuove prospettive** per il nazionale, contenute nel progetto “Alternativa”, come di seguito descritto:

- discontinuità con l'attuale governance del CNDCEC, sia di persone che di programmi; riduzione dei compensi per i Consiglieri nazionali e delle relative spese;
- obiettivi di pratica utilità e servizi in favore della categoria, nonché politiche a sostegno degli iscritti e degli Ordini territoriali (con particolare attenzione a quelli medio-piccoli), utilizzando l'ingente avanzo di amministrazione del Consiglio nazionale;
- riforma del Consiglio nazionale: **elezione diretta** e inserimento della quota di minoranza; consultazione degli iscritti tramite referendum su proposte di modifica del DLgs. [139/2005](#);
- equo compenso, individuazione di aree di prerogativa/esclusiva che valorizzino gli iscritti e lotta all'abuso.

Quindi è partito un **nuovo progetto** di reale ALTERNATIVA – rispetto a ipotesi di rappresentanze in continuità o di liste uniche frutto delle solite logiche – all'insegna di nuovi obiettivi di categoria, da ampliare con il contributo di tutti coloro che facciano propria tale impostazione, realizzando così una sorta di elezione diretta del Consiglio nazionale da parte della base degli iscritti. L'invito è di voler condividere questo progetto “Alternativa”, scrivendo alla mail info@progettoalternativa.it

Agostino Barbati

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Avezzano

Efrem Romagnoli

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Latina

Dalle operazioni effettuate dal 1° luglio saranno disponibili le bozze dei documenti precompilati IVA

Nell'ambito della semplificazione dei servizi, a partire dalle operazioni effettuate **dal 1° luglio 2021**, saranno messe a disposizione in un'area web dedicata del portale Fatture e corrispettivi, per una **platea sperimentale** dei soggetti passivi IVA, le bozze dei documenti **precompilati IVA**, ossia i registri delle fatture emesse e degli acquisti e le comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA. Lo ha detto il Direttore dell'Agenzia delle Entrate Ruffini, nel corso dell'audizione, svoltasi ieri in Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria, su digitalizzazione e interoperabilità delle banche dati fiscali.

"A partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio **2022** – ha aggiunto – sarà messa a disposizione anche la **dichiarazione annuale IVA**. I soggetti che rientrano nella platea, o i loro intermediari in possesso della delega per i servizi di fatturazione elettronica, potranno accedere in prima battuta alle bozze dei registri IVA mensili. Se le bozze sono complete (o successivamente alla loro integrazione per annotare tutte le operazioni effettuate nel periodo), il contribuente può procedere a convalidare i registri e con tale operazione non sarà obbligato alla tenuta dei registri IVA mensili convalidati, che saranno memorizzati dall'Agenzia. In alternativa all'utilizzo diretto delle bozze presenti nell'applicativo web, al fine di poter

sfruttare le informazioni a disposizione dell'Agenzia e agevolare i propri adempimenti tributari, il soggetto IVA o il suo intermediario potrà estrarre le bozze e importarle nei propri applicativi oppure utilizzarle per un confronto con i dati dei propri registri".

Nel corso del 2021 sarà poi reso disponibile un nuovo servizio web di precompilazione e invio della dichiarazione di **successione** e domanda di **vulture catastali**.

Per quanto riguarda il **730 precompilato**, il Direttore delle Entrate ha detto che "nel 2020 circa 3,8 milioni di contribuenti hanno inviato la dichiarazione direttamente utilizzando la procedura disponibile sul sito dell'Agenzia" e che "dal 10 maggio 2021 i cittadini potranno visualizzare il modello per i redditi 2020" arricchito da una maggiore quantità di dati precompilati sulle spese detraibili.

Sulla **riforma fiscale**, Ruffini ha poi sottolineato che "Abbiamo circa 800 norme tributarie, e quindi servono 800 spiegazioni, circolari di attuazione, declinazioni, da qui. Se si vuole un'Amministrazione semplice il Parlamento faccia piazza pulita di 800 leggi e ne faccia poche e semplici". La riforma è un'occasione anche per "far pulizia dell'eccessiva normazione".

Componenti di impianti fotovoltaici con aliquota IVA del 10% ampia

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. [11690](#) depositata ieri, si è pronunciata in merito alle condizioni per applicare l'aliquota IVA del **10%** ai beni (esclusi materie prime e semilavorate), forniti per la costruzione, tra gli altri, degli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica" ai sensi del n. 127-*quinquies* e 127-*sexies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR [633/72](#).

Come indicato dalla Corte, l'interpretazione letterale e sistematica delle due disposizioni menzionate conduce a ritenere che la fattispecie di cui al n. 127-*quinquies* trova applicazione a tutte le cessioni che hanno per oggetto impianti idonei a produrre calore energia, indipendentemente dalle **caratteristiche** intrinseche degli impianti stessi (cfr. Cass. 20 marzo 2019 n. [7788](#)).

La fattispecie di cui al n. 127-*sexies*, invece, interessa le sole cessioni dei componenti finiti di impianti, a condizione che siano concretamente utilizzati per l'**installazione** o la costru-

zione dell'impianto (cfr. Cass. 20 novembre 2019 n. [30138](#)).

Rispetto a quest'ultima fattispecie, è stato ulteriormente stabilito che l'aliquota del 10% ha, quale unica condizione, che i componenti finiti siano concretamente adoperati per la realizzazione dell'impianto, dell'opera o dell'edificio, senza che rilevi la qualità del soggetto beneficiario e il suo ruolo nella fase di commercializzazione del bene e l'immediatezza dell'utilizzo nella realizzazione dell'impianto. Tale conclusione, peraltro, è coerente con il profilo di salvaguardia dell'ambiente tutelato dagli [artt. 9](#) e [32](#) Cost., e della minore onerosità delle fonti di produzione di energia rinnovabile.

Ne discende che l'agevolazione in termini di aliquota IVA prevista dal n. 127-*sexies* di cui trattasi può essere negata solo qualora non vi sia prova della destinazione dei beni ceduti alla realizzazione di impianti di produzione di **energia elettrica** rinnovabile. Nel caso esaminato dai giudici di Cassazione, non risultava che l'Amministrazione finanziaria avesse contestato una tale destinazione.