

Lunedì 17 maggio 2021

## IL CASO DEL GIORNO

## Rivalutazione dei beni d'impresa compatibile con il rent to buy

/ Mario BONO e Cecilia PASQUALE

Una società che ha effettuato la rivalutazione dei beni d'impresa che si trovi a concludere un contratto di rent to buy relativamente a un immobile oggetto di rivalutazione potrebbe chiedersi se la stipula di tale contratto configuri una **cessione di beni** nel corso del " [...]

PAGINA 2

IL PUNTO  
IAS

## Per gli IAS/IFRS correzioni ad ampio raggio

/ Valeria RUSSO

Con una recente risposta ad interpello, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disciplina della **correzione** degli errori contabili si applica non solo per i componenti positivi e negativi di Conto economico, ma per gli impatti a patrimonio netto rilevati in sede di FTA. Nel caso [...]

PAGINA 8

## FISCO

## Fondo perduto per i forfetari sulla base dei documenti emessi

*L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sul calcolo del fatturato per i contribuenti del DL Sostegni*

/ Emanuele GRECO

Tra i chiarimenti relativi al contributo a fondo perduto ex art. 1 del DL 41/2021 (DL "Sostegni" in corso di conversione in legge), la circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2021 si è espressa in merito al calcolo della **riduzione** del fatturato medio mensile degli anni 2019 e 2020.

In particolare, è stato reso noto che anche i soggetti in regime forfetario dovranno assumere come riferimento la **data di effettuazione** dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, corrisponde rispettivamente alla data della fattura (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) o alla data del corrispettivo giornaliero.

Si deve, dunque, fare riferimento alla documentazione tenuta ai fini della verifica del superamento della soglia massima prevista per l'accesso al regime di cui all'art. 1 comma 54 della L. 190/2014.

Di riflesso, risulta irrilevante, per la determinazione del fatturato e dei corrispettivi dei soggetti forfetari, il

momento in cui è avvenuto il pagamento del corrispettivo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate.

Viene, inoltre, ribadito che, ai fini del calcolo del fatturato medio mensile e dei corrispettivi del 2019 e del 2020:

- devono essere considerate tutte le **fatture attive** (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione nel periodo 2019 e 2020 di riferimento, nonché le fatture differite emesse nel mese di gennaio 2020 e 2021 e relative a operazioni effettuate nel mese di dicembre dell'anno precedente;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 del DPR 633/72 devono considerare l'ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell'IVA) delle operazioni effettuate nel periodo di riferimento;
- concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;
- nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Tax credit locazioni con deroghe al calo del fatturato anche per i mesi 2021

Possibile abuso della dipendenza economica del lavoratore autonomo

Dichiarazione dei redditi del periodo ante-fallimento non obbligatoria per il curatore

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## CONTABILITÀ

## Limite massimo di rivalutazione riferito al valore netto contabile

/ Leonardo CUTTICA

Nel contabilizzare la rivalutazione di cui all'art. 110 del DL 104/2020 è possibile adottare uno dei **tre metodi** indicati all'art. 5 del DM [...]

PAGINA 5

# Rivalutazione dei beni d'impresa compatibile con il rent to buy

Nei contratti di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili il trasferimento del bene è solo eventuale

/ Mario BONO e Cecilia PASQUALE

Una società che ha effettuato la rivalutazione dei beni d'impresa che si trovi a concludere un contratto di rent to buy relativamente a un immobile oggetto di rivalutazione potrebbe chiedersi se la stipula di tale contratto configuri una **cessione di beni** nel corso del "periodo di sorveglianza", con conseguente decadenza dei benefici derivanti dalla rivalutazione, posto che il contratto potrebbe concludersi con l'acquisto dell'immobile da parte del conduttore.

L'attuale legge di rivalutazione, infatti, prevede, all'[art. 110](#) comma 5 del DL 104/2020, un "periodo di **sorveglianza**" triennale ai soli fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze. L'[art. 3](#) comma 3 del DM 19 aprile 2002 n. 86, cui il DL [104/2020](#) rinvia, dispone, in termini generali, che se i beni vengono ceduti nel periodo di sospensione degli effetti fiscali, i benefici della rivalutazione vengono meno, per cui:

- le **plusvalenze** sono determinate partendo dal costo "ante rivalutazione";
- il **saldo attivo** di rivalutazione perde il vincolo della sospensione d'imposta.

Per valutare i rapporti tra rivalutazione e rent to buy occorre tenere presente che tale contratto, introdotto con l'[art. 23](#) del DL n. 133/2014 (conv. L. n. [164/2014](#)), è caratterizzato:

- dall'immediata concessione in **godimento** dell'immobile da parte del concedente in favore del conduttore;
- dal pagamento da parte del conduttore di un **canone** costituito da due diverse componenti, una destinata al pagamento dell'utilizzo (remunerazione del godimento) e una da imputare al prezzo di acquisto;
- dal diritto (e **non l'obbligo**) del conduttore di acquistare successivamente il bene dietro il pagamento di un prezzo (il conduttore non è tenuto a esercitare tale diritto, potendo scegliere di non acquistare l'immobile e ottenere la restituzione della componente di canone versata a titolo di prezzo di acquisto).

Tale schema contrattuale, in sostanza, è costituito da **due fasi**: una prima fase, caratterizzata dal godimento dell'immobile a fronte del pagamento di un canone, suddiviso nelle sue varie componenti; una seconda (eventuale) fase, in cui si verifica il trasferimento della proprietà dell'immobile, con imputazione al prezzo di vendita di una componente di quanto già pagato.

Dalle suesposte considerazioni emerge che il trasferimento dell'immobile non è un effetto automatico od obbligato del contratto, ma si produce solo se e quando il conduttore decida di **optare** per l'acquisto.

Questa ricostruzione è condivisa dalla prassi dell'**Am-**

**ministrazione finanziaria** (circ. Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2015 n. [4](#), § 3.1.1), che ha osservato come il contratto in commento sia costituito da "un negozio complesso che, oltre al godimento dell'immobile, prevede, in caso di esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, l'obbligo di cessione dell'immobile stesso da parte del proprietario e l'imputazione in conto prezzo dei soli acconti sul prezzo pagati sino al momento dell'acquisto".

In particolare, è stato evidenziato che non si è in presenza di "**alcun vincolo** che obblighi entrambe le parti del contratto al trasferimento della proprietà dell'immobile, ma è presente un diritto di acquisto attribuito ad una sola delle parti (il conduttore) che, qualora esercitato, obbliga la controparte (il locatore-proprietario) a cedere l'immobile".

A ciò consegue, da un lato, che il trasferimento potrebbe non realizzarsi mai, posto che il conduttore non è tenuto all'acquisto del bene, che si configura come diritto e non come obbligo; dall'altro lato, nel caso in cui il diritto di acquistare l'immobile sia effettivamente esercitato, l'effetto traslativo si verifica non alla stipula dal negozio, ma al **momento** in cui il conduttore eserciti il diritto di acquisto del bene che fino a quel momento è stato condotto in locazione.

## Il rent to buy può essere stipulato per qualunque tipo di immobile

Pertanto, la norma non individua alcuna **caratteristica specifica** per le parti che intendono concludere tale contratto, né fa riferimento a specifiche tipologie di immobili; il rent to buy, dunque, può essere stipulato da chiunque (privati, professionisti, imprese, società, persone fisiche o persone giuridiche) e può riguardare ogni tipo di immobile, non distinguendosi tra fabbricati abitativi o strumentali, né tra fabbricati e terreni (e non vi è ragione per escludere gli immobili oggetto di rivalutazione).

Dunque, quando il contratto di rent to buy presenti tutti gli elementi caratterizzanti la figura contrattuale tipica del "contratto di godimento in funzione della successiva alienazione" di cui all'[art. 23](#) del DL 133/2014, dovrebbe trovare applicazione la relativa disciplina fiscale, come illustrata dalla circ. dell'Agenzia n. [4/2015](#) e, pertanto, se la cessione del bene avverrà successivamente alla data del **1° gennaio 2024**, gli effetti fiscali della rivalutazione di cui all'[art. 110](#) del DL 104/2020 saranno pienamente efficaci.

# Fondo perduto per i forfetari sulla base dei documenti emessi

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sul calcolo del fatturato per i contributi del DL Sostegni

/ Emanuele GRECO

Tra i chiarimenti relativi al contributo a fondo perduto ex [art. 1](#) del DL 41/2021 (DL "Sostegni" in corso di conversione in legge), la circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2021 si è espressa in merito al calcolo della **riduzione** del fatturato medio mensile degli anni 2019 e 2020.

In particolare, è stato reso noto che anche i soggetti in regime forfetario dovranno assumere come riferimento la **data di effettuazione** dell'operazione che, per le fatture immediate e i corrispettivi, corrisponde rispettivamente alla data della [fattura](#) (nel caso di fattura elettronica il campo 2.1.1.3 <Data>) o alla data del corrispettivo giornaliero.

Si deve, dunque, fare riferimento alla documentazione tenuta ai fini della verifica del superamento della soglia massima prevista per l'accesso al regime di cui all'[art. 1](#) comma 54 della L. 190/2014.

Di riflesso, risulta irrilevante, per la determinazione del fatturato e dei corrispettivi dei soggetti forfetari, il momento in cui è avvenuto il pagamento del corrispettivo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate.

Viene, inoltre, ribadito che, ai fini del calcolo del fatturato medio mensile e dei corrispettivi del 2019 e del 2020:

- devono essere considerate tutte le **fatture attive** (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione nel periodo 2019 e 2020 di riferimento, nonché le fatture differite emesse nel mese di gennaio 2020 e 2021 e relative a operazioni effettuate nel mese di dicembre dell'anno precedente;
- i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22 del DPR 633/72 devono considerare l'ammontare globale dei corrispettivi (al netto dell'IVA) delle operazioni effettuate nel periodo di riferimento;
- concorrono a formare l'ammontare del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili;
- nel caso di operazioni la cui imposta viene calcolata con il metodo della ventilazione dei corrispettivi ovvero con applicazione del regime del [margine](#), per le quali risulta difficoltoso il calcolo dei corrispettivi o delle fatture al netto dell'IVA, l'importo può essere riportato al lordo dell'IVA (sia con riferimento al 2019 che al 2020).

Più in generale, la circolare n. 5/2021, riferita al contributo ex DL [41/2021](#), precisa che, in linea di principio, rimangono applicabili i chiarimenti già forniti in relazione ai **precedenti** contributi a fondo perduto con le circolari n. [15/2020](#) e n. [22/2020](#).

Tra le altre indicazioni, è confermato che la data di effettuazione dell'operazione vale, ai fini del calcolo del fatturato, anche per i soggetti che applicano il regime di IVA per cassa.

Si chiarisce che alla determinazione del fatturato concorrono anche le somme addebitate in rivalsa al committente a titolo di contributo integrativo per le **casse di previdenza** e assistenza. Trattasi, difatti, di importi inclusi nella [base imponibile IVA](#).

Nella circolare in analisi, trova spazio anche una precisazione in merito alle operazioni che concorrono alla determinazione del fatturato del periodo.

Viene specificato che sono da considerare tutte le somme che costituiscono il "fatturato" (o i corrispettivi) del periodo di riferimento "purché le stesse **rappresentino ricavi** dell'impresa di cui all'[articolo 85](#) del TUIR (o compensi derivanti dall'esercizio di arti o professioni, di cui all'[articolo 54](#), del medesimo TUIR" ovvero "rappresentative di altri componenti di reddito che, a causa del non perfetto allineamento tra la data di effettuazione dell'operazione di cessione dei beni o di prestazione dei servizi (...) sono antecedenti o successivi alla data di fatturazione".

Nella precedente circolare n. 22/2020 si faceva riferimento alle sole operazioni configuranti ricavi dell'impresa. Con il documento di prassi più recente, si precisa che le operazioni da computare nel fatturato devono configurare, più in generale, **componenti positivi** di reddito (inclusendo, ad esempio, plusvalenze o sopravvenienze attive).

## Escluse dal fatturato le assegnazioni di immobili ai soci

Tuttavia, con un'affermazione che non appare del tutto coerente con il quadro generale appena descritto, la circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2021 esclude dal computo del fatturato del periodo le **assegnazioni di immobili** ai soci e le estromissioni.

Trattandosi di operazioni "nell'ambito dei rapporti tra soci e società", finalizzate "a una distribuzione in natura del patrimonio della società stessa", l'Agenzia ritiene che esse non rientrino tra le operazioni riconducibili alla nozione di fatturato di cui all'art. 1 del DL 41/2021, seppure si tratti di cessioni che, in talune ipotesi, sono incluse nel campo di applicazione dell'IVA e, ai fini delle imposte sui redditi, assimilabili alla cessione di beni ai soci.

# Tax credit locazioni con deroghe al calo del fatturato anche per i mesi 2021

Il dubbio deriva dal sovrapporsi di norme ma dovrebbe essere superabile

/ Anita MAURO

L'art. 1 comma 602 della legge di bilancio 2021 (L. 30 dicembre 2020 n. 178) aveva modificato l'art. 28 comma 5 ultimo periodo del DL 34/2020, estendendo il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo, per le imprese turistico ricettive, **fino al 30 aprile 2021**, includendo anche agenzie di viaggio e tour operator tra i beneficiari dall'estensione.

Pertanto, secondo la bozza di decreto "Sostegni-bis", l'agevolazione potrebbe essere ulteriormente estesa, per i medesimi soggetti, per un'ulteriore mensilità (fino al **31 maggio 2021**), mentre potrebbe essere prevista una nuova possibilità di accedere al credito d'imposta locazioni, da gennaio a maggio 2021, nella misura del 60% (locazione di immobili) e 30% (affitto d'azienda), per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione e per gli enti non commerciali, a nuove condizioni.

Stando al quadro normativo attualmente vigente, per le imprese turistico-ricettive, le agenzie di viaggio e i tour operator, il credito d'imposta locazioni spetta fino al 30 aprile 2021, a partire da marzo 2020, per le attività non stagionali e da aprile 2020 per le stagionali.

Per quanto concerne le condizioni agevolative, il limite di **5 milioni di ricavi**/compensi nel periodo di imposta precedente non opera per "strutture alberghiere, termali e agrituristiche, alle agenzie di viaggio e turismo e ai tour operator" (art. 28 comma 3 del DLgs. 34/2020).

Invece, qualche dubbio sorge per la condizione del **calo del fatturato**, in quanto la stratificazione di interventi normativi modificativi dell'art. 28 del DL 34/2020 ha comportato un difetto di coordinamento tra i periodi di tale disposizione. Infatti, in sede di conversione del decreto "Natale" (DL [172/2020](#), convertito dalla L. [6/2021](#)), è stato inserito un ultimo periodo nel comma 5 dell'art. 28 del DL 34/2020, al fine di precisare che i soggetti (agenzie di viaggio, tour operator ed imprese turistico-ricettive) che possono beneficiare del tax credit fino al 30 aprile 2021, potranno usufruirne a condizione che abbiano subito un calo del fatturato di almeno il 50%, da valutare confrontando "i corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2021" con i corrispettivi registrati "nello stesso mese dell'anno 2019".

La disposizione voleva evitare che, per ottenere il credito nel 2021, si dovesse valutare il calo del fatturato confrontando il 2021 con il 2020. Tuttavia, nell'inserire questa precisazione, il legislatore ha dimenticato di coordinare la disposizione con la parte precedente della norma, che contemplava, tra il resto, un'**eccezione** alla condizione del calo del fatturato per:

- i soggetti che hanno **iniziato l'attività** a partire dal 1° gennaio 2019;
- i "soggetti che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19".

## Novità in arrivo con il "Sostegni-bis"

Queste deroghe alla condizione del calo del fatturato erano state previste (dal terzo periodo dell'art. 28 comma 5 del DL 34/2020) riferendosi espressamente alla condizione prevista "nel periodo precedente". Ciò ha fatto sorgere il dubbio che la **deroga non possa applicarsi** in relazione alla "nuova" condizione del calo del fatturato richiesta, dall'ultimo periodo del comma 5 dell'art. 28 del DL 34/2020, per i primi 4 mesi del 2021. Tale interpretazione è stata prospettata dal documento di FNC e CNDCEC [29 gennaio 2021](#) che, tuttavia, seppur cautamente, sembra propendere per l'attuale applicabilità delle deroghe al calo del fatturato anche per i mesi del 2021, ma auspica chiarimenti ufficiali che, purtroppo, non sono giunti.

Si ritiene, tuttavia, che, sia l'interpretazione sistematica della norma, che un'interpretazione attenta alla ratio, consentano di ritenere che le deroghe al calo del fatturato (per i **soggetti neocostituiti e per i "calamitati"**) si possano applicare anche al credito per i primi 4 mesi del 2021, spettante alle imprese del settore turismo.

Fino all'intervento della L. 6/2021 (di conversione del decreto Natale), nessuno dubitava del fatto che le deroghe al calo del fatturato per i soggetti calamitati ed i soggetti neocostituiti potessero operare anche per i primi mesi del 2021. Il dubbio è sorto solo con il successivo intervento operato con la legge di conversione del decreto Natale; ma sembra che con tale intervento normativo il legislatore intendesse solo evitare che il calo del fatturato venisse calcolato sul 2020, non limitare le deroghe già previste.

Pertanto, pur in attesa di una conferma ufficiale sul punto, si ritiene che un'interpretazione rispettosa delle intenzioni del legislatore e della coerenza del beneficio consenta di ritenere che la **deroga** alla condizione del calo del fatturato possa operare anche per il credito nei primi 4 mesi del 2021 (limitatamente ai soggetti per cui è previsto). Approfittando del decreto "Sostegni-bis", tale dubbio potrebbe essere risolto anche intervenendo sulla norma.



# Limite massimo di rivalutazione riferito al valore netto contabile

Non sussiste alcun limite riferibile specificatamente al valore lordo dell'attivo

/ **Leonardo CUTTICA**

Nel contabilizzare la rivalutazione di cui all'[art. 110](#) del DL 104/2020 è possibile adottare uno dei **tre metodi** indicati all'[art. 5](#) del DM 162/2001, vale a dire:

- rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti (c.d. 1° metodo);
- rivalutando solo i valori dell'attivo lordo (2° metodo);
- riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento (3° metodo).

Gli stessi tre metodi sono stati confermati dal documento interpretativo OIC [7](#), che ribadisce che in ogni caso l'applicazione di ognuno di questi criteri porta all'iscrizione in bilancio dello stesso valore netto contabile, che va poi ripartito lungo la vita utile dell'immobilizzazione. L'attenzione va quindi concentrata sul **valore netto contabile**, in coerenza con l'[art. 11](#) della L. 342/2000, con un limite massimo di valore iscritto in bilancio e in inventario (i quali espongono un valore al netto, e non al lordo, degli ammortamenti).

Secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate (da ultimo, circ. n. [14/2017](#), § 3), la rivalutazione effettuata secondo i primi due metodi "non potrà **mai** portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione". Tale affermazione merita di essere analizzata, in quanto la portata appare a prima vista penalizzante e fonte di incertezza per gli operatori.

Va premesso che la locuzione "costo rivalutato del bene" **non** individua il **valore** dell'**attivo lordo**; la stessa Agenzia fa riferimento prima ai "costi storici" e ai "fondi di ammortamento" (1° metodo) poi a "valori dell'attivo lordo" (2° metodo) e non definisce il "costo rivalutato del bene". Va poi sottolineato che le norme fanno riferimento a **limiti** ben **diversi** dal valore di sostituzione, e precisamente ai "valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri". Non si comprende l'individuazione del nuovo limite del valore di sostituzione.

Nella stessa circ. n. 14/2017 l'Agenzia sembra adottare criteri di diversa portata, richiamando l'art. 11 della L. 342/2000 e ricordando che, qualunque sia il metodo adottato, il limite massimo della rivalutazione è rappresentato dal **valore economico** del bene e che i valori iscritti in bilancio (al netto degli ammortamenti) a seguito della rivalutazione non devono in alcun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni in base al loro "valore corrente" o al "valore interno".

Non vi è alcun riferimento al valore di sostituzione né distinzione tra i tre metodi, che hanno tutti **pari dignità** ancorché conseguenze differenti sui valori di attivo lordo ma non invece sul valore iscritto in bilancio.

Il documento interpretativo OIC [3](#), a commento del provvedimento di rivalutazione *ex* [art. 15](#) del DL 185/2008, aveva chiarito che "L'esposizione in bilancio di valori contabili dei beni che, visti separatamente dai relativi fondi, potrebbero apparentemente essere superiori a quelli di sostituzione è una circostanza che, sul piano sostanziale, trova soluzione nell'esposizione nello schema di stato patrimoniale del valore netto dei beni". La precisazione, per quanto non riportata nei successivi documenti interpretativi OIC (compreso il n. 7), dovrebbe però esprimere un principio immanente nell'adozione delle **differenti tecniche** di rivalutazione, ridimensionando di fatto il problema dal punto di vista contabile.

Nella prospettiva tributaria, bisogna poi tenere presente che, ai sensi dell'art. 6 del DM 162/2001 "anche ai fini fiscali", il valore attribuito ai singoli beni in esito alla rivalutazione, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore...". Si ritiene quindi che all'affermazione "la rivalutazione effettuata secondo le modalità sub 1) e sub 2) non potrà mai portare il costo rivalutato del bene ad un valore superiore a quello di sostituzione" non possa essere attribuita particolare valenza e che il limite massimo da rispettare (valore corrente o valore interno, che ben potrebbe risultare superiore al valore di sostituzione) vada riferito al valore netto contabile del bene, senza che sussista **alcun limite** riferibile specificatamente al **valore lordo** dell'attivo. Non sembrano, quindi, emergere profili di immediata criticità per un'eventuale "sovrabbondanza" del nuovo costo storico, sia sotto il profilo strettamente civilistico che di possibile disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione.

Le contestazioni astrattamente possibili potrebbero riguardare la **deducibilità** degli **ammortamenti**, calcolati a questo punto su una base imponibile maggiorata, ma a queste la società potrebbe opporre la constatazione per cui, così operando, non vengono né dedotti ammortamenti in eccesso rispetto a quanto avverrebbe con l'adozione delle altre tecniche, né anticipato il processo di ammortamento, ma solo portato a riduzione dell'imponibile un importo legittimamente iscritto in bilancio (in quanto derivante da una legge speciale di rivalutazione) e ripartito lungo la vita utile del bene secondo la tempistica originaria e in conformità con i metodi enunciati dall'OIC.

# Possibile abuso della dipendenza economica del lavoratore autonomo

In presenza di un effettivo abuso da parte del committente, la legge dispone la nullità del patto attraverso il quale l'abuso viene realizzato

/ Sergio PASSERINI

Il legislatore è intervenuto nel 2017 a dettare alcune norme a protezione dei lavoratori autonomi: con la L. [81/2017](#), il c.d. "Jobs Act del lavoro autonomo", lo stesso decreto che contiene anche le norme sullo smart working, sono state per la prima volta introdotte nell'ordinamento **specifiche previsioni** finalizzate a tutelare i **lavoratori autonomi**, compresi i professionisti, che non siano qualificabili come imprenditori.

Con queste norme il legislatore ha voluto rispondere alle sollecitazioni provenienti da più parti e al dibattito da lungo tempo presente in tutti i Paesi europei sulla tutela del lavoro autonomo economicamente dipendente. Poche norme, non sempre chiare, che evocano questioni sistematiche di enorme portata (sulle nozioni di lavoro autonomo, subordinato e sulle forme intermedie tra queste due tipologie; sui rapporti tra diritto civile e diritto del lavoro; sull'abuso del diritto e sugli strumenti di tutela a disposizione dell'ordinamento), ma che hanno avuto – almeno finora – **scarse applicazioni pratiche**, nonostante l'attenzione loro dedicata negli ultimi anni dagli interpreti, dall'opinione pubblica e anche dagli ordini professionali: si pensi solo alla questione dell'equo compenso.

Per questo, ha destato interesse una sentenza con la quale la sezione lavoro della Corte d'Appello di Bologna (la n. [552/2020](#)) ha di recente dovuto occuparsi del caso di un medico, specializzato in ortodonzia infantile, che aveva lamentato – pur confermando e anzi rivendicando il carattere genuinamente autonomo delle sue prestazioni lavorative professionali – un abuso da parte della clinica con la quale da tanti anni collaborava della sua posizione di dipendenza economica, a causa di alcune condotte che avevano avuto a suo dire l'effetto di **marginalizzare** sempre più le sue prestazioni professionali e di ridurre il suo fatturato.

Una delle norme invocate da questo medico, nel caso in questione, era l'[art. 3](#), comma 4 della menzionata L. 81/2017, che ha disposto l'applicazione ai rapporti di lavoro autonomo, "in quanto compatibile", dell'[art. 9](#) della L. 192/1998, in materia di **abuso di dipendenza economica**.

La L. [192/1998](#), che disciplina la subfornitura nelle attività produttive, è proprio la normativa che varie volte in passato è stata richiamata dagli interpreti come possibile riferimento per la tutela del lavoro autonomo

economicamente dipendente.

L'art. 9 di questa legge **vieta** l'abuso da parte di un'impresa committente dello stato di dipendenza economica in cui si trovi nei suoi riguardi un cliente o un fornitore. Affinché si realizzi la fattispecie vietata dal legislatore, è dunque necessaria sia una condizione di **dipendenza economica** – che la legge definisce come la situazione nella quale un'impresa sia in grado di determinare, nei rapporti commerciali con una controparte, un "eccessivo squilibrio di diritti e di obblighi", tenendo anche conto della reale possibilità che la controparte abbia di reperire sul mercato alternative soddisfacenti – sia un **abuso** da parte della committente di questa condizione di dipendenza economica. E, per orientare l'interprete, la legge dice che l'abuso può anche consistere nel rifiuto di vendere o nel rifiuto di comprare, nella imposizione di condizioni contrattuali ingiustificatamente gravose o discriminatorie, nella interruzione arbitraria delle relazioni commerciali in atto.

In presenza di un effettivo abuso di dipendenza economica, la legge dispone la **nullità** del patto attraverso il quale l'abuso viene realizzato e attribuisce al giudice il potere di disporre inibitorie (un possibile collegamento è quello all'[art. 2599](#) c.c., che riconosce al giudice il potere di inibire la continuazione degli atti di concorrenza sleale e di dare "gli opportuni provvedimenti affinché ne vengano eliminati gli effetti") e di pronunciare condanne al **risarcimento dei danni**.

È inevitabile che chi si occupa di diritto del lavoro si interroghi sulle conseguenze – in un rapporto non tra imprese, ma di lavoro autonomo – di una possibile qualificazione quale atto abusivo nullo di una **"interruzione arbitraria** delle relazioni in atto" e dell'attribuzione al giudice del potere di disporre inibitorie in merito. Qualcuno, comprensibilmente, ha già accostato questi strumenti di tutela a quelli contro i licenziamenti ingiustificati nel lavoro subordinato e ha parlato di possibili effetti paradossali. La questione pare suscettibile di sviluppi interessanti.

Nel frattempo, in ogni caso, il medico non è riuscito a ottenere dalla Corte d'Appello di Bologna il riconoscimento né di una sua condizione di dipendenza economica, né della natura abusiva delle condotte della clinica sua committente.

# Dichiarazione dei redditi del periodo ante-fallimento non obbligatoria per il curatore

In assenza di una specifica norma, non trova applicazione la disciplina della dichiarazione IVA

/ Massimo NEGRO e Antonio NICOTRA

La Cassazione n. [11590/2021](#) ha chiarito che, in base all'[art. 5](#) comma 4 del DPR 322/1998, spetta al **curatore** presentare la dichiarazione dei redditi relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la dichiarazione di fallimento.

Ne consegue logicamente che il fallito presenta la dichiarazione dei redditi per i periodi di imposta anteriori al fallimento.

Tale soluzione trova conferma nell'orientamento consolidato secondo il quale il fallito è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi di imposta anteriori al fallimento, mentre il curatore deve presentare le dichiarazioni **successive** alla dichiarazione di fallimento, incluse quelle relative al periodo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la dichiarazione di fallimento (Cass. n. [299/1995](#) e Cass. n. [1549/2011](#)).

La **soggettività passiva** nel rapporto tributario, infatti, permane nei confronti del fallito, il quale, dopo la dichiarazione di fallimento, perde solo la disponibilità dei suoi beni, la capacità processuale e quella di amministrare il suo patrimonio.

Coerentemente, l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi relativamente ai periodi di imposta anteriori alla sentenza di fallimento resta in capo al fallito.

In senso contrario, invece, si è posta la Cassazione n. [5623/2021](#), secondo cui grava in capo al curatore fallimentare l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi anche per il periodo di imposta **anteriore** alla dichiarazione di fallimento (per una un'altra critica a questa soluzione si veda "[Soggetto obbligato alle dichiarazioni fiscali dell'anno ante-fallimento dubbio](#)" del 10 marzo 2021).

Si era osservato, in quell'occasione, che – non solo la dichiarazione IVA, per la quale l'[art. 8](#) comma 4 del DPR 322/98 impone espressamente l'obbligo dichiarativo in capo al curatore ove il fallimento si sia aperto prima della scadenza del termine, ma – anche per le **imposte dirette**, pur nel silenzio normativo ed in ragione di una lettura sistematica e costituzionalmente adeguata dell'ordinamento, l'obbligo dichiarativo graverebbe sul curatore.

L'[art. 1](#) del DPR 600/1973 pone il dovere di dichiarazione in capo alla generalità dei soggetti passivi, inclusi coloro che non hanno prodotto reddito in quell'anno di imposta; per le persone giuridiche, il dovere incombe sul legale rappresentante e, per il fallimento, sul **curatore**, che ne prende la guida al momento di pubblicazione della sentenza che dichiara lo stato di decozione.

Sempre secondo tale orientamento, non può esservi

una soluzione di **continuità** nella conduzione d'impresa – almeno a fini fiscali – e il curatore si trova nella posizione di potere/dovere propria dell'imprenditore, con i limiti che la legge prevede a garanzia dei creditori, incluso lo Stato, quale creditore privilegiato.

Se all'imprenditore fallito non può essere imputata la mancata esposizione dei redditi prima della sua scadenza, al contrario, al curatore compete l'obbligo di presentare la dichiarazione la cui **scadenza** sia successiva alla sua nomina nell'ufficio. Tale adempimento, infatti, grava su colui che sia al governo della persona giuridica al momento della scadenza del termine per adempire.

Anche secondo la Cassazione n. [16638/2018](#) incombe "sul fallito l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi per i periodi di imposta anteriori al fallimento".

In tal senso si pone, altresì, l'Amministrazione finanziaria, secondo la quale, qualora i termini non risultino scaduti al momento della sentenza di fallimento, il curatore ha l'obbligo di presentare le dichiarazioni del periodo **anteriore** a quello "pre-concorsuale". Da ultimo, nella ris. n. [18/2007](#) si ricorda come "...l'Amministrazione finanziaria, con circolare n. [5](#) del 7 novembre 1988, ha precisato che «poiché dopo la dichiarazione di fallimento il fallito viene spossessato del proprio patrimonio e privato, quindi, del potere di disposizione e di amministrazione dello stesso», l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi concernente il periodo d'imposta conclusosi anteriormente alla dichiarazione di fallimento deve far carico al curatore".

Tale orientamento si ritiene applicabile alla **generalità** delle dichiarazioni (imposta sui redditi, IRAP, sostituti di imposta ed IVA).

Con riguardo al periodo c.d. "pre-concorsuale" (tra l'**inizio** dell'esercizio, ossia l'inizio del periodo d'imposta, ed il giorno **anteriore** alla data di deposito della sentenza dichiarativa di fallimento), l'obbligo per il curatore di presentare la dichiarazione dei redditi è sancito dal combinato disposto degli [artt. 183](#) del TUIR e 5 comma 4 del DPR [322/1998](#); per l'anno precedente, invece, nessuna specifica norma impone al curatore di presentare la relativa dichiarazione dei redditi.

Dovrebbe ritenersi, in definitiva, che il legislatore abbia compiuto una precisa scelta nel porre degli obblighi dichiarativi a carico del curatore fallimentare per i periodi **anteriori** alla dichiarazione di fallimento solo per la dichiarazione IVA nell'anno precedente ([art. 8](#) comma 4 del DPR 322/1998) o per le dichiarazioni dei redditi ed IRAP del periodo "pre-concorsuale", intendendo escluderli, per contro, nelle altre ipotesi.

# Per gli IAS/IFRS correzioni ad ampio raggio

La disciplina si applica anche per gli impatti a Patrimonio netto rilevati in sede di FTA

/ Valeria RUSSO

Con una recente risposta ad interpello, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la disciplina della **correzione** degli errori contabili si applica non solo per i componenti positivi e negativi di Conto economico, ma per gli impatti a patrimonio netto rilevati in sede di FTA. Nel caso oggetto di esame, erano stati erroneamente contabilizzati gli effetti della FTA dell'IFRS 15 e l'applicazione dello stesso principio nel 2018.

La società istante, in sede di FTA dell'IFRS [15](#), ha rilevato nella **riserva da FTA** l'effetto derivante dall'applicazione retroattiva del citato standard contabile per i contratti in corso alla data del 1° gennaio 2018. Una verifica condotta nel 2019 sulla corretta applicazione dell'IFRS 15 in sede di FTA e in sede di applicazione a regime per l'intero esercizio 2018 evidenziava errori di imputazione dei ricavi, la non corretta imputazione di costi e nella capitalizzazione di costi che avrebbero dovuto essere spesi a Conto economico. Sotto il profilo fiscale ciò si è tradotto nell'assoggettamento, nel periodo d'imposta 2018, ad imposizione di un maggior reddito ai fini IRES e di maggior valore della produzione netta ai fini IRAP. In sede di bilancio 2019, la società ha corretto tali errori in base alle indicazioni dello IAS [8](#) e quindi rilevando gli effetti a Patrimonio netto.

Nella risposta n. [285](#) del 2021, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato che nella circolare n. [31/2013](#) è stato previsto che, in presenza di un corretto trattamento contabile degli errori di qualsiasi tipologia, purché aventi riflesso su componenti negativi e positivi che concorrono alla formazione del reddito imponibile, il componente positivo o negativo **non contabilizzato** nel periodo di imposta nel quale è stato commesso l'errore fosse tassato o dedotto nel periodo d'imposta corretto, precisa che:

- nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia imputato il **componente negativo** nel corretto esercizio di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato, al Conto economico o nello stato patrimoniale, un componente negativo per dare evidenza all'errore, occorrerà operare in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in aumento per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al Conto economico, ovvero astenersi dall'operare una variazione in diminuzione per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto. In tal caso, la deduzione potrà essere recuperata nel periodo d'impo-

sta di competenza;

- nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia imputato il componente positivo nel **corretto esercizio** di competenza e, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato, al Conto economico o nello stato patrimoniale, un componente positivo per dare evidenza all'errore, è possibile operare – previo assoggettamento a tassazione del componente positivo nel corretto periodo d'imposta – in sede di dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui registra la correzione dell'errore, una variazione in diminuzione per sterilizzare sul piano fiscale il componente transitato al conto economico ovvero astenersi dall'operare variazioni in aumento per far concorrere alla determinazione del reddito d'esercizio il predetto componente se imputato al patrimonio netto.

Tale impostazione risulta applicabile – a parere dell'Agenzia – anche nel caso in esame ove, come detto, nel bilancio relativo all'esercizio 2019 alla correzione di errori contabili per effetto dell'applicazione dell'IFRS 15. In particolare, è affermato che “sia con riferimento alla correzione di **errori contabili** individuati in sede di FTA – sempreché le componenti rilevate in sede di prima applicazione siano state contabilizzate secondo corretti principi contabili e rientrino tra quelle rilevanti fiscalmente – sia con riferimento alla correzione di errori contabili relativi al periodo d'imposta 2018, occorrerà imputare i componenti reddituali nel corretto periodo di competenza fiscale, non essendo possibile attribuire rilevanza fiscale nel periodo in cui l'errore è corretto in bilancio”.

La conclusione dell'Amministrazione finanziaria appare incontrovertibile per quanto riguarda gli errori commessi nel periodo di imposta 2018 nell'applicazione a regime dell'IFRS 15, ove i ricavi e i costi (capitalizzati o meno) contabilizzati erroneamente hanno assunto rilevanza fiscale in applicazione del principio di derivazione rafforzata e del DM 10 gennaio 2018. Per quanto riguarda, invece, le componenti rilevate in sede di FTA per i contratti in essere alla data del 1° gennaio 2018, va evidenziato che – laddove la società istante non abbia optato per il **riallineamento** oneroso dei valori (come sembra) – le stesse sono operazioni pregresse e non assumono rilevanza fiscale in virtù del principio di neutralità fiscale che connota la FTA di un nuovo standard contabile. Conseguentemente anche la correzione dei relativi errori dovrebbe essere un evento fiscalmente non rilevante.



# Le società devono patteggiare anche le sanzioni interdittive

Non possono essere applicate dal giudice in violazione dell'accordo processuale tra le parti, data la natura di sanzioni principali e non accessorie

/ Maria Francesca ARTUSI

In tema di responsabilità da reato degli enti, l'[art. 9](#) comma 2 del DLgs. 231/2001 prevede delle **sanzioni interdittive** che conseguono ad alcuni dei reati-presupposto: interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Si tratta di sanzioni particolarmente incidenti applicabili solo per i reati per i quali sono espressamente previste (ad esempio, sono escluse nel caso di reati societari) e quando ricorrono **determinate condizioni**: oltre all'interesse e al vantaggio per l'ente ([art. 5](#) del DLgs. 231/2001), dovrà essere accertato il fatto che la società abbia tratto dal reato un profitto di rilevante entità e il reato sia stato commesso da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti sottoposti all'altrui direzione quando, in questo caso, la commissione del reato sia stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative ovvero, in alternativa, che vi sia reiterazione degli illeciti ([art. 13](#) del DLgs. 231/2001).

Come la giurisprudenza ha già avuto modo di precisare, si tratta di sanzioni "**principali**" e non "accessorie", come è desumibile dai contenuti della norma dell'[art. 14](#) del DLgs. 231/2001, che ne definisce le modalità di commisurazione e di scelta, richiamando il corrispondente art. 11 sulle sanzioni pecuniarie quanto all'individuazione dei criteri per la loro determinazione nel tipo e nella durata, tenendo conto dell'idoneità delle singole sanzioni a prevenire illeciti del tipo di quello commesso (Cass. n. [45472/2016](#)).

La pronuncia della Cassazione n. [14696/2021](#) torna a ribadire tale affermazione, declinandone le conseguenze nelle ipotesi di "patteggiamento".

Nel caso di specie, a seguito di un accordo tra le parti ex [art. 444](#) c.p.p., era stata comminata ad una srl una **sanzione pecuniaria** di 12.900 euro corrispondente a 50 quote societarie, quale ente responsabile per il reato di lesioni colpose con violazione della normativa antinfortunistica ([art. 590](#) comma 3 c.p. in relazione all'[art. 25-septies](#) comma 3 del DLgs. 231/2001). Il Tribunale,

tuttavia, aveva disposto in aggiunta che "vanno applicate le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9 comma 2 del DLgs. 231/2001, per la durata di mesi tre".

Proprio dalla citata natura di sanzioni principali delle sanzioni interdittive, i giudici di legittimità derivano il principio per cui, in caso di "patteggiamento" ai sensi dell'art. 444 c.p.p., queste ultime devono essere oggetto di un espresso accordo processuale tra le parti, mediante il quale vengano preventivamente stabiliti il tipo e la durata della sanzione ex art. 9 comma 2 del DLgs. 231/2001 in concreto da applicarsi, e non possono essere applicate dal giudice **in violazione** dell'accordo medesimo.

Ne consegue l'**illegittimità** della sentenza di merito nella parte in cui ha applicato cumulativamente le sanzioni interdittive, per averle disposte in violazione dell'accordo processuale raggiunto dalle parti, avente ad oggetto la sola sanzione pecuniaria ("ultra petita"). Il rapporto negoziale intercorso tra le parti preclude, infatti, al giudice di applicare una sanzione diversa da quella concordata, in quanto la modifica peggiorativa ("in peius") del trattamento sanzionatorio, sia pure nei limiti della misura legale, altera i termini dell'accordo ed incide sul consenso prestato.

La condanna appare altresì viziata per la **carenza di motivazione** con cui il giudice di merito ha cumulativamente applicato tutte le sanzioni interdittive previste dall'art. 9 comma 2. La scelta della sanzione interdittiva concretamente da applicarsi deve, infatti, avvenire nel rispetto dei criteri fissati (per le sanzioni pecuniarie) dall'[art. 11](#) del DLgs. 231/2001 – e cioè: "tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti" –, nella ricorrenza di almeno una delle condizioni richieste dalle lett. a) e b) del successivo art. 13 (di cui si è detto sopra).

È, dunque, indispensabile per il giudice esplicitare in base a quali criteri e nella ricorrenza di quali presupposti è stato ritenuto necessario disporre l'applicazione della sanzione interdittiva – o anche di più sanzioni – rappresentando le modalità attraverso cui si è pervenuti alla scelta del relativo tipo e della sua durata.

# Fallimento e riassunzione del processo dalla conoscenza dell'interruzione

La dichiarazione giudiziale di interruzione deve essere portata a conoscenza di ciascuna parte

/ Antonio NICOTRA

L'apertura del fallimento determina l'automatica **interruzione** del processo, ex [art. 43](#) comma 3 del RD 267/42. La norma, tuttavia, non indica l'evento dal quale decorre il termine per la riassunzione tempestiva, ex [art. 305](#) c.p.c., a opera della parte alla quale il fatto interruttivo non si riferisce, per non incorrere nell'estinzione del giudizio.

In ciò, la disciplina del DLgs. [14/2019](#), in vigore dal 1° settembre 2021, si differenzia dall'attuale legge fallimentare, precisando, all'art. 143 comma 3, che "L'apertura della **liquidazione** giudiziale determina l'interruzione del processo. Il termine per la riassunzione del processo interrotto decorre da quando l'interruzione viene **dichiarata** dal giudice".

I differenti orientamenti sull'individuazione del **dies a quo** dal quale far decorrere il termine di decadenza, dettati anche dal silenzio della legge vigente sul punto, hanno indotto la Cassazione n. [21961/2020](#) a rimettere la questione al Primo Presidente per valutarne la devoluzione alle Sezioni Unite (si veda "[Da sciogliere il nodo del termine per la riassunzione in caso di fallimento](#)" del 19 novembre 2020).

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite 7 maggio 2021 n. [12154](#) è intervenuta per dirimere il contrasto interpretativo e ha enunciato il principio secondo cui, in caso di apertura del fallimento, ferma l'**automatica** interruzione del processo (avente a oggetto rapporti di diritto patrimoniale) ai sensi dell'art. 43 comma 3 del RD 267/42, il termine di riassunzione o di prosecuzione, per evitare gli effetti di estinzione (art. 305 c.p.c.) – e al di fuori dalle ipotesi di improcedibilità ai sensi degli [artt. 52](#) e [93](#) del RD 267/42 per le domande di credito – decorre da quando "la dichiarazione **giudiziale** dell'interruzione sia portata a **conoscenza** di **ciascuna** parte". Tale dichiarazione, ove già non conosciuta nei casi di pronuncia in udienza, ai sensi dell'[art. 176](#) comma 2 c.p.c., va direttamente **notificata** alle parti o al curatore da ogni altro interessato ovvero **comunicata** dall'ufficio giudiziario, potendo il giudice pronunciarla anche d'ufficio, allorché egli sia a conoscenza, in qualunque modo, dell'avvenuto fallimento.

Le Sezioni Unite pervengono al risultato anche in ragione della disciplina del Codice della crisi – impiegata come criterio interpretativo della normativa fallimentare vigente (Cass. nn. [12476/2020](#) e [8504/2021](#)) – la quale, conformemente alla *ratio legis* di assicurare il diritto di difesa delle parti (*cf.* la Relazione illustrativa del DLgs. 14/2019), deve essere intesa come criterio ge-

nerale operante per la parte non colpita dall'evento (ai fini della riassunzione), ma anche per il curatore (per la prosecuzione).

L'onere di riassunzione o prosecuzione del processo interrotto è ricollegato alla dichiarazione giudiziale per intervenuto fallimento della parte e la conoscenza in forma **legale** dell'evento interruttivo automatico costituisce il fatto al quale ancorare il termine per la riassunzione o la prosecuzione del processo.

Il parametro della **conoscenza** del fallimento, quale causa interruttiva ex art. 43, si salda – per il curatore e per la parte che non sia colpita dall'evento – al processo inciso dall'interruzione, derivando dalla pronuncia dichiarativa del giudice l'**identica** certezza del nesso tra l'evento e i suoi effetti, che possono essere scongiurati attivando gli strumenti della prosecuzione o della riassunzione.

La posizione della parte (di regola con il suo difensore) non colpita dall'evento interruttivo automatico e quella del curatore del fallimento, tuttavia, sono **solo parzialmente simmetriche** perché la prima necessita di sapere che una delle parti del giudizio pendente è stata dichiarata fallita, mentre il secondo, per essere messo nelle condizioni di potersi difendere nel giudizio interrotto, ha la necessità di conoscere quali siano i giudizi di cui è parte il soggetto fallito, qualora tale informazione non gli sia pervenuta in occasione del compimento o della ricezione di atti inerenti al suo ufficio.

## Codice della crisi come criterio interpretativo

Per il curatore la **dichiarazione** da parte del giudice dell'interruzione segna l'evento dal quale computare il *dies a quo* e, a tal fine, il provvedimento deve essergli comunicato con modalità che garantiscono una certezza attestativa equivalente a quella dell'altra parte, mediante la notificazione a cura di chi abbia interesse a far **consumare** il prima possibile il termine ovvero attraverso la comunicazione dall'ufficio giudiziario (salvi i casi in cui il curatore sia presente all'udienza della pronuncia).

Il *dies a quo* per la decorrenza del termine di cui all'art. 305 c.p.c., connesso alla dichiarazione giudiziale, si realizza, quindi, attraverso la successiva (facoltativa) **notificazione** della parte costituita (con atto del suo difensore), ovvero mediante una **comunicazione** d'ufficio dell'ordinanza dichiarativa di interruzione del processo al curatore fallimentare.