

Venerdì 28 maggio 2021

IL CASO DEL GIORNO

Cessazione del rapporto di lavoro con effetti modesti nel regime forfetario

/ Paola RIVETTI

Una delle condizioni che preclude l'applicazione del regime forfetario si realizza per il possesso di redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati **eccedenti** l'importo di 30.000 euro (art. 1 comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014). Il periodo da [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Liberalità con bonifico per il donatario residente senza imposta di donazione

/ Anita MAURO

Non sussiste il presupposto territoriale dell'imposta sulle donazioni italiana nel caso in cui un cittadino australiano, residente in Svizzera, tramite **bonifico bancario**, doni al proprio compagno ([...])

PAGINA 10

FISCO

Bonus investimenti in beni materiali "ordinari" utilizzabile in un'unica quota

Il DL Sostegni-bis estende tale possibilità anche ai soggetti con ricavi superiori a 5 milioni

/ Pamela ALBERTI

L'art. 20 del DL 25 maggio 2021 n. 73 (c.d. DL "Sostegni-bis") **amplia** la possibilità di utilizzare in un'unica soluzione il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020.

In merito all'utilizzo del credito d'imposta, ai sensi del comma 1059 dell'art. 1, 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".

Il citato comma 1059 dispone inoltre che i soggetti con ricavi/compensi **inferiori a 5 milioni** possano invece beneficiare dell'agevolazione in un'unica quota annuale per gli investimenti effettuati in beni "ordinari", materiali e immateriali, dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, sulla base del richiamo al comma 1054.

L'art. 20 del DL "Sostegni-bis" intro-

duce il nuovo comma 1059-bis, in base al quale "per gli investimenti in **beni strumentali materiali** diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1054 ai soggetti con un volume di ricavi o compensi non inferiori a 5 milioni di euro è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale".

Pertanto il credito d'imposta può essere utilizzato in un'unica soluzione anche dai soggetti con ricavi/compensi **uguali o superiori a 5 milioni di euro**, per gli investimenti in beni strumentali materiali "ordinari" effettuati nel periodo 16 novembre 2020-31 dicembre 2021.

Il riferimento della nuova disposizione introdotta dal DL "Sostegni-bis" ai beni materiali diversi da quelli indicati nell'Allegato A alla L. 232/2016 comporta invece che per gli investimenti in beni **immateriali** "[...]"

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Nota di variazione IVA già all'apertura della procedura concorsuale

Ulteriore rinvio, condizionato, del divieto di licenziamento

Prorogato al 2021 il credito d'imposta per il settore tessile e della moda

Proventi da OICR al test del modello REDDITI 2021

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 11

CONTABILITÀ

Sindaci in prima linea sulla rivalutazione dei beni di impresa

/ Ermando BOZZA

L'art. 110 del DL 104/2020 (cosiddetto decreto "Agosto", conv. L. 126/2020) ha reintrodotto la possibilità per le imprese di rivalutare, nel bilancio 2020, le immobilizzazioni [...]

PAGINA 5

Cessazione del rapporto di lavoro con effetti modesti nel regime forfetario

Gli ultimi documenti di prassi hanno ribadito che la cessazione deve intervenire nell'anno precedente

/ Paola RIVETTI

Una delle condizioni che preclude l'applicazione del regime forfetario si realizza per il possesso di redditi di lavoro dipendente e a questi assimilati **eccedenti** l'importo di 30.000 euro ([art. 1](#) comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014). Il periodo da considerare per il calcolo del limite è l'anno precedente a quello in cui si intende accedere o permanere nel regime agevolato.

Tale causa di esclusione, abrogata dalla L. [145/2018](#) e reintrodotta dalla L. [160/2019](#) a decorrere dal 2020, è stata interessata da alcuni recenti interventi ufficiali che ne hanno chiarito alcuni aspetti dubbi.

Pur in assenza di indicazioni specifiche, i redditi di lavoro dipendente e di pensione e i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente dovrebbero essere considerati facendo applicazione dei **criteri generali** di determinazione dettati dagli [artt. 51](#) e [52](#) del TUIR. Dunque:

- rileverebbero le somme e i valori percepiti in un dato anno (principio di cassa), considerando tali anche quelli corrisposti entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono (principio di cassa allargato);
- non dovrebbero essere considerati i valori espressamente esclusi da tassazione ai sensi dell'[art. 51](#) comma 2 del TUIR.

Poiché la norma richiama espressamente i redditi di lavoro dipendente e quelli a questi assimilati di cui agli [artt. 49](#) e [50](#) del TUIR, ai fini della determinazione del limite rilevano "solo i redditi percepiti **in via ordinaria**, senza tener conto di fattori errati che potrebbero falsare la determinazione di tali importi ai fini della predetta soglia". Sulla base di tale indicazione, con la risposta a interpello n. [102/2020](#), sono stati esclusi dal limite gli emolumenti arretrati assoggettati a tassazione separata. Il riferimento ai redditi "percepiti in via ordinaria" sembrerebbe deporre a favore dell'esclusione dal computo del predetto limite delle altre somme aventi natura straordinaria assoggettate a tassazione separata.

Devono invece essere considerate le somme percepite a titolo di **premi di risultato** in virtù di contratti collettivi, assoggettate all'imposta sostitutiva del 10% in quanto, indipendentemente dalle modalità di tassazione, tali somme sarebbero percepite in via ordinaria nell'ambito della prestazione lavorativa fornita e, conseguentemente, risulterebbero significative ai fini della determinazione del predetto limite (risposta a interpello n. [398/2020](#)).

In forza dell'[art. 6](#) comma 2 del TUIR, sono assoggettate a tassazione come redditi di lavoro dipendente le indennità, le somme o i valori percepiti in **sostituzione**

di redditi di lavoro dipendente o equiparati a questi: ad esempio, la cassa integrazione, le indennità dipendenti dallo stato di disoccupazione, l'indennità di maternità (C.M. n. [326/97](#), § 1.5). In linea di principio, quindi, tali somme dovrebbero concorrere alla formazione del limite previsto dalla causa ostativa in esame; tuttavia, ad una diversa conclusione potrebbe giungersi considerando le risposte sopra citate, nelle quali è stato precisato che si assumono come rilevanti le somme percepite in via ordinaria nell'ambito della prestazione lavorativa fornita. Sul punto, sarebbe necessario uno specifico chiarimento ufficiale.

Anche i redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente **instaurati all'estero**, indipendentemente dalla residenza del percettore, sono computati ai fini della causa ostativa in esame (risposte a interpello Agenzia delle Entrate n. [257/2021](#), n. 81/2021 e n. 359/2020).

L'[art. 1](#) comma 57 lett. d-ter) della L. 190/2014 dispone che la verifica della soglia di 30.000 euro è irrilevante se il rapporto di lavoro è **cessato**. Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate n. [10/2016](#) aveva specificato che il limite va comunque verificato se, dopo la cessazione del rapporto:

- sono percepiti redditi di pensione, autonomamente rilevanti ai fini del raggiungimento della soglia;
- è stato intrapreso un nuovo rapporto di lavoro ancora in essere al 31 dicembre dell'anno precedente.

Sempre la citata circolare aveva chiarito che rilevano esclusivamente le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfetario. La **cessazione** del rapporto avvenuta, ad esempio, a maggio 2021, non sarebbe quindi idonea ad evitare di considerare la soglia dei 30.000 euro ai fini dell'applicabilità del regime forfetario per una nuova attività avviata a giugno dello stesso anno.

Tale **interpretazione restrittiva** è stata oggetto di critiche in dottrina atteso che, come riportato nella stessa circolare, la previsione intenderebbe "incoraggiare il lavoratore rimasto senza impiego e senza trattamento pensionistico mediante la concessione di agevolazioni fiscali". Ciò nonostante, l'originaria impostazione è stata ribadita nei documenti di prassi più recenti.

Da ultimo, è stato precisato che la conclusione del rapporto lavorativo non coincide con le dimissioni, bensì con l'effettiva cessazione della retribuzione e degli altri diritti connessi al rapporto di lavoro al termine del periodo di **preavviso**; pertanto, il soggetto che abbia dato le dimissioni nel 2020, ma concluso il periodo di preavviso all'inizio del 2021 non può applicare il regime agevolato per la nuova attività avviata nel 2021.

Bonus investimenti in beni materiali “ordinari” utilizzabile in un’unica quota

Il DL Sostegni-bis estende tale possibilità anche ai soggetti con ricavi superiori a 5 milioni

/ Pamela ALBERTI

L'art. 20 del DL 25 maggio 2021 n. 73 (c.d. DL “Sostegni-bis”) **amplia** la possibilità di utilizzare in un’unica soluzione il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020.

In merito all'utilizzo del credito d’imposta, ai sensi del comma 1059 dell'art. 1, 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”.

Il citato comma 1059 dispone inoltre che i soggetti con ricavi/compensi **inferiori a 5 milioni** possano invece beneficiare dell’agevolazione in un’unica quota annuale per gli investimenti effettuati in beni “ordinari”, materiali e immateriali, dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, sulla base del richiamo al comma 1054.

L'art. 20 del DL “Sostegni-bis” introduce il nuovo comma 1059-bis, in base al quale “per gli investimenti in **beni strumentali materiali** diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, il credito d’imposta spettante ai sensi del comma 1054 ai soggetti con un volume di ricavi o compensi non inferiori a 5 milioni di euro è utilizzabile in compensazione in un’unica quota annuale”. Pertanto il credito d’imposta può essere utilizzato in un’unica soluzione anche dai soggetti con ricavi/compensi **uguali o superiori a 5 milioni di euro**, per gli investimenti in beni strumentali materiali “ordinari” effettuati nel periodo 16 novembre 2020-31 dicembre 2021.

Il riferimento della nuova disposizione introdotta dal

DL “Sostegni-bis” ai beni materiali diversi da quelli indicati nell'Allegato A alla L. 232/2016 comporta invece che per gli investimenti in beni **immateriali “ordinari”** effettuati nel suddetto periodo da soggetti con ricavi/compensi superiori a 5 milioni non troverebbe applicazione la possibilità di utilizzare il credito d’imposta in un’unica soluzione; in tal caso il credito d’imposta sarebbe quindi utilizzabile in tre quote annuali.

Utilizzo in tre quote per i beni immateriali “ordinari”

Resta inoltre ferma la modalità di utilizzo in tre quote annuali per gli investimenti in beni materiali e immateriali “ordinari” effettuati nel 2022 e per tutti gli investimenti in beni materiali e immateriali “Industria 4.0” effettuati nell'intero periodo agevolato.

La **tabella** in calce all'articolo riepiloga le modalità di utilizzo descritte.

Con particolare riferimento all'utilizzo del credito d’imposta, Marco Calabrò, dirigente del Ministero dello Sviluppo economico, 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 (si veda [“Eccedenza del bonus investimenti utilizzabile anche oltre i tre anni”](#) del 6 maggio 2021).

Tipologia di investimento	Soggetti con ricavi/compensi < a 5 milioni di euro	Soggetti con ricavi/compensi ≥ a 5 milioni di euro
Beni materiali "ordinari" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 unica quota annuale	Utilizzo in compensazione F24 unica quota annuale
Beni materiali "ordinari" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "ordinari" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 unica quota annuale	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "ordinari" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni materiali "4.0" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni materiali "4.0" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "4.0" 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 o termine lungo 30 giugno 2022	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo
Beni immateriali "4.0" 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 o termine lungo 30 giugno 2023	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo	Utilizzo in compensazione F24 tre quote annuali di pari importo

Sindaci in prima linea sulla rivalutazione dei beni di impresa

Nella relazione al bilancio devono illustrare i criteri seguiti dagli amministratori e attestare che la rivalutazione non eccede il limite

/ **Ermando BOZZA**

L'art. 110 del DL 104/2020 (cosiddetto decreto "Agosto", conv. L. 126/2020) ha reintrodotto la possibilità per le imprese di rivalutare, nel bilancio 2020, le immobilizzazioni materiali, immateriali e le partecipazioni di controllo e collegamento. Rispetto alle precedenti leggi in materia, due sono le principali novità che rendono l'attuale rivalutazione particolarmente appetibile: la possibilità di operarla ai soli fini civilistici o anche con valenza fiscale (mediante assolvimento di un'imposta sostitutiva del 3%) e quella di effettuare la **rivalutazione per singolo bene** e non necessariamente con riferimento all'intera "categoria omogenea" ex DM 162/2001. Detti vantaggi, unitamente all'esigenza di patrimonializzazione delle società generatasi a causa degli effetti della crisi pandemica COVID-19, stanno determinando un ricorso diffuso alla rivalutazione in esame.

Sulla rivalutazione i sindaci sono chiamati, per effetto dell'espresso richiamo fatto dal comma 7 dell'art. 110 all'art. 11 della L. 342/2000, a **indicare e motivare** nella loro relazione al bilancio i **criteri** seguiti dagli amministratori nella rivalutazione dei beni e ad attestare che la stessa non eccede il limite di valore consentito dalla legge di rivalutazione di riferimento.

A fronte della possibilità di derogare al criterio del costo, il legislatore impone, quindi, un'attività di controllo da parte dei sindaci molto puntuale e circostanziata nonché una loro **esplicita attestazione** nella relazione al bilancio. In aggiunta, infatti, allo svolgimento delle specifiche procedure di revisione sul bilancio, sarà l'organo di controllo (anche laddove non incaricato della revisione legale) a dover attestare che i valori iscritti in bilancio **non eccedano** quelli "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". In tema di responsabilità giova ricordare che l'art. 2407 c.c. dispone espressamente che "i sindaci sono responsabili della verità delle loro attestazioni".

Il quadro delineato fa sì che i sindaci, prima di procedere alla redazione della relazione ai soci ex art. 2429 c.c. (nella quale riportare la specifica attestazione), debbano svolgere una serie di **verifiche** da documentare appropriatamente nel libro delle adunanze e deliberazioni del collegio sindacale.

I sindaci, in particolare, dovranno verificare che il valore del bene rivalutato **non superi** il suo **valore recuperabile**, ossia il maggiore tra valore realizzabile sul mercato (criterio esterno) e valore d'uso (criterio interno). Per le immobilizzazioni materiali e immateriali detti criteri sono contenuti nel principio contabile OIC 9: il valore realizzabile sul mercato è pari al *fair value* (prezzo che si percepirebbe per la vendita in una regolare operazione tra operatori di mercato) al netto dei costi di vendita, mentre il valore d'uso è dato dalla stima dei flussi di cassa attesi, opportunamente attualizzati, che derivano dall'uso continuativo del bene.

I sindaci dovranno, quindi, acquisire elementi probativi circa la stima fatta dagli amministratori e concludere se i criteri seguiti e i valori espressi siano conformi alla normativa di riferimento.

Un elemento di criticità è rappresentato dalla circostanza che la legge di rivalutazione in commento **non** impone alcun **obbligo di perizia** che supporti e motivi la determinazione del valore dei beni da prendere a base per la rivalutazione. Tale situazione, soprattutto con riferimento a beni per i quali non è facilmente reperibile un valore di mercato ragionevolmente certo o per i quali si adotti il valore d'uso (si pensi, ad esempio, al caso di marchi, brevetti, impianti complessi, partecipazioni), potrebbe generare rilevanti difficoltà, se non impossibilità, per i sindaci ad attestare i valori rivalutati. Al riguardo è bene sottolineare che gli amministratori sono, comunque, tenuti a conformare il proprio operato a "principi di corretta amministrazione", fattispecie, questa, oggetto di specifica vigilanza ex art. 2403 c.c. da parte dei sindaci.

Necessarie adeguate perizie per i casi più complessi

È lapalissiano che operare rivalutazioni significative di beni d'impresa nel bilancio presupponga una **idonea documentazione** di supporto che, come detto, almeno per i casi più complessi, non può che consistere in **adeguate perizie** redatte da esperti indipendenti. In tal senso si è espressa anche Assirevi che, nel documento di ricerca n. 71/2001, suggeriva ai revisori (tra l'altro non tenuti a rilasciare specifiche attestazioni) di acquisire perizie di stime al fine di dimostrare il rispetto dei requisiti di analiticità, validità e verificabilità dei valori da iscrivere in bilancio.

Nota di variazione IVA già all'apertura della procedura concorsuale

Con il decreto Sostegni-bis riformata la disciplina per il recupero dell'imposta

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

L'art. 18 del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis") ha modificato l'impianto normativo per l'emissione delle note di variazione IVA derivanti dalle procedure concorsuali avviate a decorrere **dal 26 maggio 2021** (data di entrata in vigore del decreto).

Come diffusamente auspicato e in conformità alla giurisprudenza comunitaria, il legislatore ha, quindi, modificato l'art. 26 comma 2 del DPR 633/72 e introdotto il successivo comma 3-bis, stabilendo che è possibile emettere la **nota di variazione in diminuzione**, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente "a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una **procedura concorsuale**".

La novità segue quanto era già stato previsto con il DLgs. 175/2014, consentendo la variazione in diminuzione dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti e dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato.

Diversamente dall'accordo di ristrutturazione e dal piano attestato, però, per le altre procedure (su tutte, fallimento e concordato preventivo) la data di assoggettamento alla procedura del cessionario o committente è individuata dal nuovo comma 10-bis dell'art. 26 in esame.

In attesa dell'efficacia del nuovo Codice della crisi d'impresa (DLgs. 14/2019), la data di **apertura** delle procedure attualmente disciplinate dal RD 267/42 è così individuata, ai fini dell'emissione della nota di variazione, nell'identico momento stabilito, ai sensi dell'art. 101 comma 5 del TUIR, per la **deducibilità della perdita su crediti**.

Coordinando i diversi commi dell'art. 26 di cui trattasi, il momento di **emissione** della nota è, quindi, individuato, rispettivamente, nella data della sentenza dichiarativa di fallimento, nella data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo, nella data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

La disposizione introdotta con il DL 73/2021 risulta **conforme** con l'approccio già assunto dalla Corte di Cassazione n. 25896/2020, nella quale è stato, tra l'altro, sancito che l'emissione della nota di variazione in diminuzione non necessita della certezza dell'irrecuperabilità derivante dall'infruttuosità della procedura fal-

limentare, qualora questa possa avere una durata anche superiore a 10 anni, come accade in Italia (*cf.* anche Corte di Giustizia Ue 23 novembre 2017, causa C-246/16).

Viene, peraltro, normativamente stabilito che, qualora il corrispettivo sia pagato **successivamente** alla data di avvio della procedura concorsuale, il cedente o prestatore dovrà effettuare una variazione dell'imposta **in aumento**. Di riflesso, il cessionario o committente, previa registrazione della nota, avrà il diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del DPR 633/72, l'IVA corrispondente alla variazione in aumento.

Come detto, le novità di cui all'art. 18 del DL 73/2021 valgono per le sole procedure avviate a decorrere dal 26 maggio 2021. Per le procedure antecedenti a tale data, non sembrano applicabili indiscriminatamente i nuovi termini di emissione delle note IVA in diminuzione.

È, quantunque, da evidenziare che i principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria, in riferimento ai termini nazionali per il recupero dell'imposta, risalgono al 23 novembre 2017 e, dunque, a certe condizioni, potrebbero essere applicabili anche alle procedure avviate antecedentemente al 26 maggio 2021 e **non ancora conclusesi**.

Resta ferma, tuttavia, l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate rispetto alla previgente versione dell'art. 26 comma 2 del DPR 633/72, tale per cui, ai fini dell'emissione della nota di credito, è richiesto che la procedura concorsuale si sia rivelata **"infruttuosa"**, non potendosi ritenere sufficiente "la mera pendenza della procedura" (risoluzione n. 195/2008).

Per cui, ad esempio, per le procedure ante DL 73/2021, nel caso di fallimento, l'emissione della nota risulterebbe possibile, in presenza di un piano di riparto, solamente in seguito alla pubblicazione del **decreto** con il quale il giudice delegato stabilisce tale piano (risoluzione n. 120/2009) o, più prudentemente, decorso il termine per le osservazioni al piano di riparto (C.M. n. 77/2000 e risposta a interpello n. 328/2019). Per il concordato preventivo liquidatorio o con continuità aziendale, invece, sarebbe ancora da attendere la **definitività** del decreto di omologazione e al rispetto da parte del debitore concordatario degli obblighi ivi assunti (C.M. 77/2000 e circ. Agenzia delle Entrate n. 8/2017, § 13.2).

Ulteriore rinvio, condizionato, del divieto di licenziamento

Prorogata fino alla fine dell'anno la scadenza del blocco dei licenziamenti economici per chi fruisce della cassa integrazione senza oneri

/ Luca NEGRINI

Il DL [73/2021](#) è tornato sul tema del blocco dei licenziamenti per motivi economici, dopo che con l'approvazione del precedente [decreto "Sostegni"](#) del 22 marzo 2021 sembrava si fosse raggiunta una soluzione definitiva, con la previsione di due diversi regimi, differenziati in ragione del tipo di ammortizzatori sociali fruiti, in attesa della loro riforma. Infatti, con il precedente decreto solo per i datori di lavoro interessati dalla prevista riforma il divieto era stato prorogato al **31 ottobre 2021**, con contestuale proroga fino a quella data anche della possibilità di usufruire di quegli ammortizzatori straordinari riconosciuti dal DL [18/2020](#).

Per le imprese del settore dell'**industria** e dell'**edilizia**, che fruiscono della cassa integrazione e che non sarebbero state direttamente interessate dalla riforma degli ammortizzatori sociali, invece, il termine della cassa per COVID-19 e del divieto di licenziamento era stato fissato al **30 giugno 2021**.

Quello che sembrava un punto di arrivo di un percorso iniziato il 17 marzo dell'anno scorso con l'introduzione di un generalizzato divieto di licenziamento per motivi economici, che avrebbe dovuto necessariamente avere carattere temporaneo e contingente, è stato nuovamente messo in discussione con il decreto "Sostegni-bis", tra l'altro con un iter di approvazione delle nuove disposizioni particolarmente **contrastato** e confuso, che alla fine ha portato all'approvazione di una norma che lascia anche qualche dubbio sulla sua portata applicativa.

L'intervento del nuovo decreto riguarda solo le imprese per le quali il divieto scade il prossimo 30 giugno, mentre al momento nulla viene detto per le altre, anche se il fatto che la riforma degli ammortizzatori sociali non sia stata ancora presentata pone seriamente a rischio la sua approvazione entro la fine del mese di ottobre, per cui è facile prevedere che all'approssimarsi di quella scadenza si manifesteranno **nuove pressioni** per **differire** anche il termine previsto al 31 ottobre 2021.

Per queste imprese, definite nell'[art. 8](#) comma 1 del DL 41/2021, che fino a ieri potevano fruire della cassa integrazione per COVID-19 solo fino al 30 giugno 2021, data in cui scadeva anche il divieto di licenziamento, l'[art. 40](#) del DL 73/2021 introduce **due nuove disposizioni** in tema di cassa integrazione senza contributo addizio-

nale (si veda "[CIG senza contributo addizionale fino a fine anno](#)" del 27 maggio 2021).

Una, contenuta nel comma 1 dell'art. 40, è riservata alle imprese che nel primo semestre del 2021 abbiano perso almeno **la metà** del fatturato rispetto a quello del primo semestre 2019 e prevede la possibilità di accedere fino al 31 dicembre 2021, previo accordo sindacale, a una cassa integrazione straordinaria per 26 settimane, alternativa rispetto agli ammortizzatori sociali di cui al DLgs. [148/2015](#), senza addizionali a carico del datore di lavoro e il cui periodo non si computa nei limiti di durata massima previsti dall'[art. 4](#) del DLgs. 148/2015.

L'altra disposizione, contenuta nel comma 3 dello stesso articolo, riguarda invece **tutte le imprese**, a prescindere dal fatto che abbiano subito un calo di fatturato, e consente di accedere fino al 31 dicembre 2021 alla cassa integrazione ordinaria e straordinaria di cui al DLgs. 148/2015 senza dover pagare il contributo addizionale previsto dall'art. 5 del medesimo decreto.

Il comma 4 dell'art. 40 del DL 73/2021 **proroga** il divieto di licenziamento per motivi economici alle imprese che utilizzino gli ammortizzatori sociali senza oneri di cui al comma 3 fino al **31 dicembre 2021** e per la durata del trattamento di integrazione salariale fruito, per cui dopo il 30 giugno il divieto vale solo per i periodi in relazione ai quali si fruisce della cassa integrazione senza oneri, mentre se non viene fatta richiesta di tale strumento o se il suo utilizzo cessa prima della fine dell'anno il datore di lavoro, a partire dal 1° luglio 2021, potrà procedere con licenziamenti collettivi o per giustificato motivo oggettivo.

Nulla dice, invece, il comma 4 dell'art. 40 sui datori di lavoro che accedono all'integrazione salariale di cui al comma 1, riservata come detto alle imprese che abbiano perso almeno metà del fatturato nel primo semestre 2021, che pur usufruiscono di un'integrazione salariale senza oneri. Sembra strano ipotizzare che per tali imprese non valga il divieto di licenziamento, a meno che la sua applicazione possa essere fatta discendere dal fatto che gli accordi sindacali previsti dal comma 1 devono essere "finalizzati al mantenimento dei livelli occupazionali nella fase di ripresa". Di certo una **maggiore chiarezza** sull'ambito di applicazione di una disposizione così delicata come il divieto di licenziamento sarebbe stata auspicabile.

Prorogato al 2021 il credito d'imposta per il settore tessile e della moda

Confermata la necessità di certificare la consistenza delle rimanenze finali

/ Luca FORNERO

L'art. 8 del DL 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis") proroga **al 2021** il credito d'imposta sulle rimanenze finali di magazzino, previsto dall'[art. 48-bis](#) del DL 34/2020 a favore del settore tessile, della moda e degli accessori, per contenere gli effetti negativi dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

Inoltre, la fruizione dell'incentivo viene subordinata alla presentazione di apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate (adempimento non espressamente previsto dalla versione originaria della disposizione).

Nel dettaglio, in seguito alle modifiche, sulle [rimanenze](#) finali di magazzino nei settori contraddistinti da stagionalità e obsolescenza dei prodotti, viene riconosciuto un **credito d'imposta**:

- ai soggetti esercenti attività d'impresa operanti nell'industria tessile e della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria;
- limitatamente al periodo d'imposta in corso al 10 marzo 2020 (2020 per i soggetti "solari") e a quello in corso al 31 dicembre 2021 (2021 per i soggetti "solari");
- nella misura del 30% del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'[art. 92](#) comma 1 del TUIR, eccedente la media del medesimo valore registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza dell'agevolazione.

Con decreto del Ministro dello Sviluppo economico, da adottare entro il 15 giugno 2021 (20 giorni dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del DL [73/2021](#)), sono stabiliti i criteri per la corretta individuazione dei **settori economici** in cui operano i soggetti beneficiari del beneficio in oggetto.

Inoltre, ai fini dell'incentivo in esame, il metodo e i criteri applicati per la valutazione delle rimanenze finali di magazzino nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio devono essere **omogenei** rispetto a quelli utilizzati nei tre periodi d'imposta considerati ai fini della media.

Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale devono avvalersi di una certificazione della consistenza delle rimanenze di magazzino, rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione. Invece, per i soggetti con bilancio certificato, i controlli sono svolti sulla base dei bilanci.

Il credito d'imposta:

- è riconosciuto fino all'esaurimento dell'importo massimo dei **limiti di spesa** di 95 milioni di euro, per l'anno 2021, e 150 milioni di euro, per l'anno 2022;
- è utilizzabile esclusivamente in [compensazione](#) nel modello [F24](#), nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione (pertanto, per i soggetti "solari", i crediti d'imposta maturati nel 2020 e nel 2021 sono utilizzabili in compensazione nel modello F24, rispettivamente, nel 2021 e nel 2022).

I soggetti che intendono avvalersi del credito d'imposta devono presentare apposita **comunicazione** all'Agenzia delle Entrate.

Le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione, saranno stabiliti con provvedimento dell'Agenzia medesima da adottare entro il **25 giugno 2021** (30 giorni dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore del DL [73/2021](#)), con il quale verranno stabilite altresì:

- le modalità per il monitoraggio degli utilizzi del credito d'imposta e del rispetto dei suddetti limiti di spesa;
- le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della disposizione in esame.

Decorrenze da rivedere in sede di conversione in legge

L'ambito temporale individuato dalla norma sembra porre alcuni problemi per le società con esercizio "**a cavallo**" d'anno.

Si consideri, ad esempio, una società con esercizio **1° luglio-30 giugno**: nel rispetto dei requisiti di legge, la stessa potrebbe fruire dell'incentivo per il periodo d'imposta 1° luglio 2019-30 giugno 2020 (in quanto in corso al 10 marzo 2020), non ne fruirebbe per il periodo d'imposta 1° luglio 2020-30 giugno 2021 (in quanto non in corso né al 10 marzo 2020, né al 31 dicembre 2021), ne fruirebbe nuovamente per il periodo d'imposta 1° luglio 2021-30 giugno 2022 (in quanto in corso al 31 dicembre 2021).

Tale anomalia andrebbe **corretta** in sede di conversione in legge del provvedimento, al fine di evitare "salti" nella spettanza del beneficio (presumibilmente non voluti dal legislatore).

Proventi da OICR al test del modello REDDITI 2021

In caso di investimenti in fondi situati all'estero, occorre anche compilare il quadro RW con i dati forniti dall'intermediario

/ Salvatore SANNA

Con riferimento al regime fiscale applicabile in capo ai **partecipanti privati** che detengono le quote di un OICR non immobiliare al fuori dal regime di impresa si applicano le disposizioni relative al regime di tassazione dei redditi di capitale ([art. 44](#) comma 1 lett. g) del TUIR).

Sui proventi derivanti dalla partecipazione a OICR istituiti in Italia, diversi dagli OICR immobiliari, e a quelli c.d. lussemburghesi "storici", le SGR, le SICAV, le SICAF e i soggetti incaricati del collocamento, opera una **ritenuta del 26%** (salvo gli effetti degli investimenti effettuati dal fondo in titoli pubblici, i cui proventi scontano un'imposizione del 12,50%) sui **proventi** distribuiti in costanza di partecipazione all'OICR e su quelli compresi nella differenza tra il valore di riscatto, di liquidazione o di **cessione delle quote** e il costo medio ponderato di sottoscrizione o acquisto (senza alcuna deduzione di spese).

In caso di acquisto sul mercato, il costo deve essere documentato dal partecipante e, in mancanza della documentazione, il costo è documentato con dichiarazione sostitutiva.

La ritenuta in argomento è applicata ([art. 26-quinquies](#) comma 4 del DPR 600/73):

- a **titolo d'acconto**, nei confronti di soggetti che detengono le quote o azioni nell'esercizio di un'attività di impresa commerciale e

- a **titolo d'imposta**, nei confronti di tutti gli altri soggetti, compresi quelli esenti o esclusi dall'imposta sul reddito delle società.

Resta fermo che nell'individuazione dei redditi di capitale attraverso le operazioni di riscatto, cessione o liquidazione delle quote o azioni di OICR, non potrà mai generarsi una plusvalenza nell'ambito dei redditi diversi di natura finanziaria.

Qualora, invece, dalle suddette operazioni si determini una **differenza negativa**, essa costituirà una **minusvalenza** inquadrabile tra i redditi diversi di natura finanziaria.

Pertanto, in caso di cessione delle quote del fondo senza l'intervento del sostituto di imposta, il contribuente, non esercente attività d'impresa, è tenuto all'autoliquidazione dell'imposta sostitutiva nell'ambito del **quadro RM** della dichiarazione annuale dei redditi, nella misura prevista della ritenuta a titolo d'imposta che avrebbe applicato il sostituto d'imposta, nonché a compilare il **quadro RT** della medesima dichiarazione per usufruire delle eventuali minusvalenze realizzate.

Si ipotizza un OICR diverso da quelli immobiliari avente:

- costo di sottoscrizione pari a 200;

- valore di cessione pari a 250;

- commissione di sottoscrizione pari a 5.

Muovendo da quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 10 luglio 2014 n. [21](#), i redditi di capitale e diversi si calcolano come segue:

- **redditi di capitale** (valori effettivi) = $250 - 200 = 50$ (da indicare nel quadro RM);

- **redditi diversi** (valori effettivi) = $(250 - 200 - 5) - 50 = -5$ (minusvalenza nel quadro RT).

La compilazione del quadro RM del modello REDDITI, poi, diventa la norma in caso di proventi derivanti da **OICR detenuti all'estero** se non vengono amministrati o gestiti da intermediari residenti in Italia.

Risulta altresì obbligatorio compilare il quadro RW del modello REDDITI per ottemperare alla disciplina sul **monitoraggio fiscale** ex [art. 4](#) del DL 167/90.

Possibile adottare il valore fornito dall'intermediario estero

Per quel che riguarda le attività finanziarie detenute all'estero e negoziate in mercati regolamentati, tra cui vi possono essere gli OICR, ai fini della compilazione del **quadro RW** si deve fare riferimento al valore di quotazione rilevato al 31 dicembre o al termine del periodo di detenzione. Per i titoli non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione, si deve far riferimento al valore nominale o, in mancanza, al valore di rimborso, anche se rideterminato ufficialmente.

Per esigenze di semplificazione, è consentito indicare nel quadro RW, per ciascuna società o entità giuridica, il **valore complessivo** di tutte le attività finanziarie e patrimoniali di cui risulta essere il titolare effettivo.

In presenza di più operazioni della stessa natura, il contribuente può **aggregare i dati** per indicare un insieme di attività finanziarie omogenee caratterizzate, cioè, dai medesimi codici "investimento" e "Stato Estero".

In tal caso il contribuente indicherà nel quadro RW i valori complessivi iniziali e finali del periodo di imposta, la media ponderata dei giorni di detenzione di ogni singola attività rapportati alla relativa consistenza.

Inoltre, le istruzioni al modello REDDITI precisano che il **criterio prioritario** per la valorizzazione delle attività finanziarie da indicare nel quadro RW è rappresentato dal valore che risulta dal documento di rendicontazione predisposto dall'istituto finanziario estero o al valore di mercato, in sostanza coincidenti.

Liberalità con bonifico per il donatario residente senza imposta di donazione

Se il donante è residente all'estero e i beni sono esteri, manca il requisito territoriale

/ Anita MAURO

Non sussiste il presupposto territoriale dell'imposta sulle donazioni italiana nel caso in cui un cittadino australiano, residente in Svizzera, tramite **bonifico bancario**, doni al proprio compagno (cittadino statunitense, residente in Italia), con cui è unito da una "unione domestica" regolarmente formalizzata in Svizzera, una somma di denaro, in quanto i beni donati non possono ritenersi "esistenti in Italia" ai sensi dell'art. 2 comma 2 del DLgs. 346/90.

Il principio è stato enunciato dalla Corte di Cassazione, nella pronuncia 24 marzo 2021 n. [8175](#).

In primo luogo, la Corte ricostruisce la disciplina applicabile alla liberalità transfrontaliera, secondo le norme del diritto internazionale privato e le convenzioni internazionali (si veda "[Legge applicabile alla donazione internazionale in base al tipo di atto](#)" del 23 aprile 2021). Tuttavia, con riferimento alla **disciplina fiscale**, è esclusa l'applicabilità del Regolamento Roma I e trova, invece, applicazione, la legge dello Stato Italiano, sicché è necessario "verificare se il fenomeno economico della donazione si sia verificato all'interno del territorio italiano".

Nel caso di specie, in particolare, una somma di denaro viene trasferita in Italia, per **spirito di liberalità**, per mezzo del bonifico bancario, da un cittadino australiano residente in Svizzera, su un conto corrente intestato a un cittadino statunitense, residente in Italia.

Va premesso che la Corte riconduce il fenomeno descritto a una **liberalità indiretta** (in parziale contrasto con Cass. SS.UU. n. [18725/2017](#)), affermando che, in coerenza con l'orientamento in tema di cointestazione di conti correnti (Cass. n. [4682/2018](#)), nel caso di specie "risulta all'evidenza un arricchimento senza corrispettivo, che si rinviene anche nelle donazioni indirette, come quella in esame".

Una volta affermata la riconducibilità del negozio descritto a una liberalità indiretta, la Corte ne afferma la rilevanza ai fini dell'**imposta di donazione** "in quanto rientra nell'ampia nozione di «trasferimenti gratuiti» che il legislatore del 2006 ha utilizzato per individuare il presupposto impositivo del tributo".

Il regime fiscale indiretto applicabile alle liberalità indirette è definito dall'[art. 56-bis](#) del DLgs. 346/90, che ne ammette l'accertamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, solo in presenza di una dichiarazione resa dal contribuente nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi (elemento presente nel caso di specie, in quanto il beneficiario della donazione aveva affermato di aver ricevuto il denaro per donazione da parte del compagno proprio in occasio-

ne di un "questionario sul **redditometro**").

Infine, è necessario considerare se sussista il **presupposto territoriale** per l'applicazione della disciplina italiana del tributo donativo.

A norma dell'[art. 2](#) del DLgs. 346/90, se alla data della donazione il donante risieda all'estero, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti che risultano esistenti sul territorio nazionale.

Tale regola non è derogata dall'[art. 55](#) comma 1-*bis* del DLgs. 346/90, che riguarda solo la **registrazione delle donazioni estere**, prevedendo che "sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formati all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato". Tale ultima disposizione è stata introdotta per evitare che si potesse aggirare l'obbligo di registrazione stipulando donazioni all'estero (posto che la normativa dell'imposta di registro assoggetta a registrazione in Italia solo gli atti stipulati all'estero aventi a oggetto immobili o aziende).

Pertanto, l'art. 55 comma 1-*bis* ha imposto la registrazione anche della donazione stipulata all'estero con donatario italiano, ma i principi di territorialità restano fissati dall'[art. 2](#) del DLgs. 346/90 che non contempla la residenza del donatario tra i criteri di collegamento idonei a determinare l'imponibilità dell'imposta di donazione italiana, in assenza di altri elementi.

Resta, quindi, vero che, in base al criterio di territorialità, **se il donante non è residente in Italia** al momento della donazione, l'imposta è dovuta solamente per i beni e "diritti esistenti" sul territorio nazionale.

Nel caso di specie, allora, la donazione potrebbe essere imponibile in Italia solo se i **beni donati risultassero "esistenti" in Italia** al momento della donazione e tale condizione va esclusa, in quanto "il denaro oggetto di donazione non era presente nel territorio nazionale al momento dell'atto di liberalità, ma era depositato sul conto corrente del donante residente in Svizzera".

Conclude, quindi, la Corte (in coerenza con la risposta Agenzia Entrate n. 310/2019) che, nel caso di specie la donazione non possa essere assoggettata a imposta di donazione, mancando il presupposto territoriale per l'applicazione dell'imposta italiana: il denaro oggetto di donazione da parte di un cittadino residente in Svizzera, tramite bonifico bancario, benché destinato a un beneficiario residente in Italia, non si presume quale bene esistente nel territorio dello Stato, posto che il **donante era residente all'estero** e, comunque, prima dell'atto di disposizione il denaro si trovava depositato su conto bancario di un istituto svizzero.

Bilanci di associazioni e fondazioni approvabili entro il 31 luglio

I chiarimenti interpretativi sono contenuti nella nota n. 7073/2021 del Ministero del Lavoro

/ Luciano DE ANGELIS

Il termine dei 180 giorni per l'approvazione del bilancio degli enti riguarda l'effettuazione della **convocazione** degli associati e quindi le relative assemblee potranno essere tenute entro il mese di luglio. Tale possibilità interessa sia il bilancio ordinario che il bilancio sociale.

È uno dei principali chiarimenti interpretativi esposto nella nota n. [7073](#) del 26 maggio 2021 del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali aventi ad oggetto "Proroga per l'approvazione del Bilancio sociale 2020 da parte degli enti gestori dei Centri di servizio per il volontariato (CSV). Richiesta chiarimenti. Estensione alla generalità degli enti".

La nota ha ad oggetto una specifica richiesta dei Centri di servizio per il volontariato (CSV) che chiedono se la possibilità di cui all'[art. 106](#) del DL 18/2020 convertito con L. [27/2020](#) e modificato dal DL [183/2020](#), convertito con legge n. [21/2021](#), con il quale è stato disposto (nei commi 1 e 8-bis) di **posticipare** la convocazione dell'assemblea di approvazione del bilancio di esercizio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio anche in deroga alle eventuali disposizioni statutarie, possa essere utilizzata anche ai fini dell'approvazione del bilancio sociale. Il problema nasce dal fatto, rileva il CSV, che tale possibilità non è menzionata dalle disposizioni sopra richiamate, ma sarebbe opportuno tener conto della "stretta correlazione ed interdipendenza che esiste fra i due documenti".

Il Ministero del Lavoro ritiene di condividere quanto prospettato dal CSV che viene ritenuto in linea con gli orientamenti già forniti dal Ministero, in materia di deposito di bilancio sociale da parte delle imprese sociali. Per dette imprese, infatti, con la nota n. 5176 del 16 aprile 2021, il Ministero aveva già ritenuto che per effetto dello **slittamento** della scadenza del deposito del bilancio di esercizio ad una data successiva al 30 giugno, tale scadenza potrà essere applicata ad entrambi gli adempimenti (cioè anche al deposito del bilancio sociale).

La nota poi, entra nel merito della interpretazione da

darsi al termine individuato dal legislatore nell'[art. 106](#) del DL 23/2020 e successive modificazioni e integrazioni in merito alla possibilità di rinvio dei termini per l'approvazione del bilancio (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio). Tale termine, secondo il Ministero, riguarda l'**effettuazione** della convocazione dei soci/associati chiamati a partecipare all'assemblea e non alla data entro cui quest'ultima dovrà tenersi. Il comma 7 del medesimo articolo prevede infatti che "le disposizioni del presente articolo si applicano alle assemblee tenute entro il 31 luglio 2021". Dalla nota ministeriale tale posizione parrebbe estendibile anche alle assemblee delle società di capitali.

Il Ministero ricorda inoltre che l'[art. 8](#) comma 4 del DL n. 44/2021 (rubricato: "Misure urgenti per il contenimento dell'epidemia da COVID-19") elimina dall'[art. 106](#), comma 8-bis, del DL 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. [27](#), le parole "diverse dagli enti di cui all'articolo 104, comma 1, del codice di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. [117](#)" consentendo in tal modo la **possibilità** di convocare l'assemblea in videoconferenza per tutte le associazioni, a prescindere dalla tipologia di enti. In definitiva i nuovi termini del 31 luglio per approvare il bilancio possono essere oggi utilizzati da tutti i soggetti costituiti in forma di associazione e di fondazione e quindi anche da Onlus, APS e ODV, enti che, anteriormente al DL [44/2021](#) ne erano esclusi.

Da ultimo, la nota ricorda che il comma 2 del più volte citato art. 106, consente alle società oltre allo slittamento dei termini di convocazione delle assemblee, anche la possibilità che le assemblee, in deroga alle disposizioni di legge o di statuto, si svolgano attraverso mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro **partecipazione** e l'esercizio del diritto di voto. Tali previsioni, sempre in virtù dell'ampia formulazione dell'[art. 8-bis](#) dell'[art. 106](#), si ritengono applicabili, entro la scadenza del 31 luglio 2021, anche alle assemblee di approvazione dei bilanci (e dei bilanci sociali) degli enti del Terzo settore.

Ritardo nell'insinuazione per mancato avviso non imputabile al creditore

Il termine di insinuazione ultratardiva va determinato in concreto

/ Antonio NICOTRA

In tema di ammissione al passivo fallimentare con domanda **ultratardiva**, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, il mancato avviso al creditore da parte del curatore del fallimento ([art. 92](#) del RD 267/42) integra una causa non imputabile del ritardo per il creditore, salva la facoltà per il curatore di provare, ai fini dell'inammissibilità dell'istanza, che questi abbia avuto notizia del fallimento, indipendentemente dalla ricezione dell'avviso (*cf.* Cass. n. [7109/2020](#); Cass. n. [4787/2020](#); Cass. n. [30760/2019](#); Cass. n. [10121/2019](#)).

Nell'ipotesi di domanda di ammissione al passivo ai sensi dell'ultimo comma dell'[art. 101](#) del RD 267/42 (c.d. supertardiva o ultratardiva, cioè proposta oltre il termine, di legge o fissato dal tribunale, di cui al comma 1 della norma, computato rispetto al deposito del decreto di esecutività dello stato passivo), la **valutazione** della sussistenza di una causa non imputabile, in grado di giustificare il ritardo del creditore, implica un accertamento di fatto, rimesso alla valutazione del giudice di merito, che, se congruamente e logicamente motivato, sfugge al sindacato di legittimità (*cf.*, tra le altre, Cass. n. [13466/2021](#), Cass. n. [23159/2018](#), Cass. n. [16103/2018](#), Cass. n. [19017/2017](#)).

La nozione di **scusabilità** del ritardo – dipendente da causa non imputabile al creditore – involge, quindi, la necessaria esclusione di un fattore di colpa: l'imputabilità al creditore ricorre, ad esempio, nella fattispecie esaminata dalla Cassazione n. [13466/2021](#), in relazione ad una fattispecie in cui il ritardo era dovuto alla circostanza che la domanda era stata inviata ad un indirizzo PEC della procedura errato, sebbene il creditore avesse ricevuto la comunicazione del curatore dall'indirizzo corretto (il quale, peraltro, era stato utilizzato dal creditore per precedenti comunicazioni intercorse tra il creditore ed il curatore).

L'[art. 101](#) comma 4 ultima parte del RD [267/42](#) legittima la presentazione dell'istanza "ultratardiva" da parte del creditore se quest'ultimo prova che il ritardo è dipeso da causa a lui non imputabile, ma non prevede la decorrenza di un **nuovo termine** annuale allorché sia cessata la causa di giustificazione del ritardo.

Si è osservato che, se è onere del creditore giustificare il ritardo, non potrebbe bastare una giustificazione che non comprenda "tutto quel ritardo" (Cass. n. [13466/2021](#) e Cass. n. [23975/2015](#)): se il ritardo, ad esempio, è giustificato dall'ignoranza dell'apertura del fallimento dovuta alla mancanza dell'avviso di cui all'[art. 92](#) del RD 267/42, una volta che tale **ignoranza** sia venuta meno, l'ulteriore ritardo dovrà logicamente trovare giustificazione in altre ragioni. Tra queste rientra quella deri-

vante dall'esigenza di disporre del tempo necessario per valutare l'opportunità di proporre l'istanza di ammissione al passivo e in seguito di presentarla.

Tuttavia, secondo la Cassazione n. [12336/2021](#), assumere che il creditore disponga di un **altro anno**, o diverso periodo di tempo, per provvedervi, a prescindere da un effettivo impedimento ad una più sollecita presentazione della domanda, significherebbe tradire la lettera ed il senso della norma che richiede la giustificazione del ritardo.

Nella fattispecie *de qua*, il creditore non aveva ricevuto l'avviso *ex* [art. 92](#) del RD 267/42 e per tale ragione la prima domanda (ultratardiva) era stata giudicata ammissibile. Veniva ritenuto privo di giustificazione (in assenza di ulteriori valide ragioni), invece, l'ulteriore periodo (circa due anni) per la presentazione, da parte del medesimo creditore, di una seconda domanda per un credito distinto.

Sul tema, la giurisprudenza (Cass. n. [23975/2015](#)) ha osservato come non sia possibile predeterminare in **astratto** quale sia il tempo necessario per la valutazione e la presentazione dell'istanza da parte del creditore: si tratta, infatti, di un apprezzamento che deve compiersi in concreto, in base alle particolarità di ciascun caso, secondo un criterio di ragionevolezza la cui applicazione è rimessa al giudice.

Tale posizione è stata ribadita anche dalla Cassazione n. [27590/2020](#), resa nella fattispecie dell'insinuazione al passivo invocata da un creditore che aveva ricevuto la comunicazione *ex* [art. 92](#) del RD 267/42 oltre il termine annuale ([art. 101](#) comma 1 del RD 267/42): la legittimità di tale insinuazione, ai sensi dell'ultimo comma della disposizione, postula che essa avvenga nel tempo **necessario** a prendere contezza del fallimento e a redigere l'istanza: questo frangente temporale non può essere indicato in un periodo predeterminato, ma viene rimesso alla valutazione del giudice di merito, secondo un criterio di ragionevolezza, in rapporto alla peculiarità del caso concreto (Cass. n. [21661/2018](#); Cass. n. [19017/2017](#); Cass. n. [6559/2016](#)).

Per i crediti sorti successivamente al fallimento, invece, si ricorda la posizione espressa, da ultimo, dalla Cassazione n. [2308/2021](#), secondo la quale l'insinuazione incontra comunque un limite temporale di un **anno** dal momento in cui si verificano le condizioni di partecipazione al passivo fallimentare (Cass. n. [3872/2020](#)) o dalla maturazione del credito (Cass. n. [18544/2019](#); si veda "[Domande ultratardive nel fallimento entro un anno dalla maturazione del diritto](#)" del 18 febbraio 2021).

Possibili tutele anche per il lavoratore che si vaccina "fuori azienda"

Il Ministero del Lavoro valuta un regime generale per giustificare l'assenza dal lavoro del dipendente in caso di vaccinazione in strutture accreditate

/ Daniele SILVESTRO

È possibile l'introduzione di un regime di carattere generale volto ad assicurare una **tutela specifica** in favore di tutti i lavoratori che si assentano dal lavoro per potersi sottoporre alla vaccinazione anti COVID-19 nelle apposite strutture sanitarie accreditate.

Questo è quanto emerge dall'interrogazione parlamentare n. [5-06078](#), con cui viene sollevata la questione della gestione delle assenze del personale durante la somministrazione del **vaccino** contro il COVID-19.

L'introduzione del regime in argomento è infatti finalizzato ad evitare eventuali **disparità di trattamento** tra i lavoratori che si vaccinano sul luogo di lavoro, in quanto il proprio datore di lavoro ha predisposto un piano vaccinale in azienda, e quelli che, invece, si sottopongono alla vaccinazione nelle apposite strutture sanitarie accreditate.

Il [protocollo](#) per le vaccinazioni nei luoghi di lavoro prevede infatti che se la vaccinazione viene eseguita in orario di lavoro, il tempo necessario alla medesima è equiparato a tutti gli effetti all'**orario di lavoro** (punto 15 del protocollo). Pertanto, in caso di predisposizione di un piano di vaccinazione in azienda, il lavoratore che intende sottoporsi alla somministrazione non deve utilizzare permessi o ferie per giustificare l'assenza dal lavoro, poiché quest'ultima viene equiparata all'orario di lavoro.

Anche la stessa Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con un [approfondimento](#) pubblicato in data 21 maggio 2021, aveva evidenziato che, se la somministrazione del vaccino in azienda venga effettuata **durante l'orario di lavoro**, il tempo utilizzato dal lavoratore è equiparato a tutti gli effetti all'orario di lavoro (si veda "[il tempo di vaccinazione in azienda durante il lavoro è "orario di lavoro"](#)" del 22 maggio 2021).

Invece, per gli altri lavoratori, che si vaccinano in ap-

posite strutture sanitarie accreditate con un appuntamento che **coincide** con l'orario di lavoro, non sussistono istituti normativi che permettano di giustificare tale assenza, con la conseguenza che i lavoratori in questione sono tenuti a utilizzare permessi sia retribuiti sia non retribuiti (previsti dal CCNL di riferimento) ovvero giorni di ferie.

Resta fermo che, come sottolineato anche nell'interrogazione parlamentare in commento, qualora il lavoratore non sia in condizioni di riprendere l'attività lavorativa, a causa di eventuali reazioni derivanti dalla vaccinazione, potrà assentarsi previa presentazione di **certificato medico** rilasciato dall'autorità sanitaria competente (tra cui il medico di famiglia).

La disparità di trattamento sopra evidenziata potrebbe inoltre essere accentuata dalla previsione contenuta nell'[art. 31](#) comma 5 del DL 41/2021 (DL "Sostegni"), con riferimento al personale docente, educativo, amministrativo, tecnico e ausiliario delle istituzioni scolastiche ed educative statali e comunali, paritarie e del sistema integrato di educazione e di istruzione dalla nascita sino a sei anni, nonché degli enti universitari e delle istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica (AFAM). Per le suddette categorie l'assenza dal lavoro per la somministrazione del vaccino contro il COVID-19 è **giustificata**, pertanto l'assenza non comporta alcuna decurtazione del trattamento economico, né fondamentale né accessorio.

Oltre ad essere di forte attualità, visto il perdurare dell'emergenza sanitaria, la questione è quindi stata posta all'attenzione del Ministero del Lavoro che sta **valutando** l'introduzione di un apposito regime di tutela a carattere generale che eviti una disparità di trattamento tra i lavoratori.

Valorizzazione edilizia anche con conferimento in fondo di investimento

Il termine "alienazione" include anche il conferimento in fondo immobiliare

/ REDAZIONE

Le agevolazioni per la valorizzazione edilizia, di cui all'[art. 7](#) del DL 34/2019, trovano applicazione anche nel caso in cui l'acquirente acquisti un edificio da demolire e poi ricostruire conformemente alla normativa antisismica (e con il conseguimento della classe energetica NZEB, A o B) e, poi, **conferisca il nuovo fabbricato** in un fondo OICR immobiliare (italiano) alternativo riservato di tipo chiuso.

Lo chiarisce l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. [376](#), pubblicata ieri.

Si ricorda che l'[art. 7](#) del DL 34/2019 dispone che, fino al 31 dicembre 2021, le imposte di registro, ipotecaria e catastale siano dovute in **misura fissa** (200 euro ciascuna, per un totale di 600 euro), per i trasferimenti, anche esenti da IVA di interi fabbricati, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, a condizione che, nei 10 anni successivi all'acquisto, le imprese acquirenti provvedano alla:

- demolizione, ricostruzione e successiva alienazione degli stessi immobili, anche se suddivisi in più unità immobiliari purché l'**alienazione** riguardi almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato;
- oppure all'effettuazione degli interventi edilizi di manutenzione straordinaria, restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia e provvedano alla successiva alienazione degli stessi immobili, anche se suddivisi in più unità immobiliari, purché l'alienazione riguardi almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato;
- purché la ricostruzione/ristrutturazione avvenga conformemente alla normativa antisismica e con il

conseguimento della classe energetica NZEB, A o B.

Nel caso di specie, il contribuente istante si domandava se la condizione della **successiva "alienazione"** del fabbricato ricostruito o ristrutturato potesse risultare soddisfatta in caso di conferimento dell'edificio in un fondo OICR immobiliare.

L'Agenzia delle Entrate lo conferma, rilevando, tra il resto come, nella circ. n. [47/2003](#), illustrando il regime fiscale dei fondi comuni di investimento immobiliare di cui al DL 25 settembre 2001 n. [351](#) sia stato precisato che:

- in relazione agli apporti ai fondi immobiliari trova applicazione, ai fini delle imposte sui redditi, la disciplina delle cessioni a titolo oneroso applicabile ai conferimenti;
- con riferimento all'imposta di registro, ipotecaria e catastale, gli apporti ai fondi sono **sostanzialmente equiparati** alle cessioni a titolo oneroso.

Pertanto, l'Agenzia conclude che il termine "alienazione", individuato nell'[art. 7](#) del DL 34/2019, va inteso come riferibile anche gli **apporti di immobili** ai fondi immobiliari.

Di conseguenza, nel caso di specie, ove risultino soddisfatte tutte le **altre condizioni previste** dalla citata norma agevolativa "per l'atto di acquisto del fabbricato da demolire e ricostruire, conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica NZEB, A o B, sono applicabili le agevolazioni previste consistenti nell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna".

In Gazzetta il decreto attuativo sulla sugar tax

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 di ieri è stato pubblicato il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 12 maggio 2021, che definisce la modalità attuative dell'imposta sul consumo delle bevande edulcorate (c.d. **"sugar tax"**).

L'[art. 1](#) commi 661-676 della L. 160/2019, ha istituito l'imposta, che, per effetto del rinvio operato dall'[art. 1](#) comma 1086 della L. 178/2020, troverà applicazione dal **1° gennaio 2022** (si veda **"Plastic tax e sugar tax a ingresso «scaglionato»"** del 4 marzo). Per bevande edulcorate si intendono le bevande finite e i prodotti predisposti per diventare bevande previa aggiunta di acqua o altri liquidi, classificabili nelle voci NC 2009 e NC 2202 della nomenclatura combinata dell'Ue, aventi un titolo alcolometrico inferiore o uguale a **1,2%** in volume e ottenuti con l'aggiunta di sostanze edulcoranti di origine naturale o sintetica il cui contenuto complessivo, determinato con riferimento al potere edulcorante di ciascuna sostanza, sia superiore a: 25 grammi per litro nel caso di prodotti finiti; 125 grammi per chilogrammo nel caso di prodotti da diluire.

Sono obbligati al pagamento: il **fabbrikante** nazionale ovvero il soggetto nazionale che provvede al condizionamento ovvero il soggetto, residente o non residente nel territorio nazio-

nale, per conto del quale le bevande edulcorate sono ottenute dal fabbricante o dall'esercente l'impianto di condizionamento; l'**acquirente**, nel caso prodotti provenienti da Paesi Ue; l'**importatore**, per le bevande edulcorate importate da Paesi non Ue.

L'imposta è fissata nella misura di: **10 euro** per ettolitro, per i prodotti finiti; **0,25 euro** per chilogrammo, per i prodotti predisposti a essere utilizzati previa diluizione.

Tra gli aspetti definiti dal DM figurano:

- le modalità di registrazione degli esercenti impianti di produzione e dei soggetti cedenti bevande edulcorate, nonché dell'acquirente;
- gli adempimenti di fabbricante e acquirente;
- le modalità di redazione e conservazione dei prospetti;
- le regole di accertamento e liquidazione dell'imposta, che sono effettuati sulla base di **dichiarazioni mensili**, redatte per ciascun mese solare, che riportano tutti i dati necessari alla quantificazione del dovuto;
- i casi di non applicazione e di esenzione;
- le modalità di rimborso e di riscossione coattiva.

Quadro RS di REDDITI e 730 per il contributo a fondo perduto degli "agricoltori sotto-soglia"

Con la risoluzione n. 36 pubblicata ieri, 27 maggio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i produttori agricoli in regime di esonero ai sensi dell'[art. 34](#), comma 6 del DPR 633/72 (c.d. "agricoltori sotto-soglia"), che nel corso del 2020 hanno beneficiato del contributo **a fondo perduto** di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020, possono presentare il modello 730/2021 e il quadro RS del modello REDDITI PF 2021, al fine di compilare il prospetto degli "Aiuti di Stato".

Gli agricoltori in regime di esonero possono infatti presentare il **modello 730**:

- in quanto non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA;
- in assenza di altri obblighi dichiarativi (IRAP e 770);
- a condizione che non siano titolari di reddito d'impresa (i relativi redditi devono quindi essere compresi nei limiti previsti dall'[art. 32](#) del TUIR).

Nelle istruzioni del modello 730/2021 è stato però chiarito che tutti i percettori di agevolazioni qualificate come **"aiuti di**

Stato", tra cui rientra il contributo a fondo perduto di cui all'[art. 25](#) del DL 34/2020, devono utilizzare il modello REDDITI PF 2021 per adempiere agli obblighi dichiarativi, al fine di compilare il prospetto degli "Aiuti di Stato" contenuto nel quadro RS.

Tuttavia, al fine di non penalizzare i produttori agricoli "sotto-soglia" aventi i requisiti per presentare il modello 730, che vedrebbero procrastinata la data di percezione di eventuali rimborsi d'imposta, l'Agenzia delle Entrate consente a tali soggetti di presentare, in aggiunta al modello 730/2021, anche il frontespizio del modello REDDITI PF 2021 insieme al **quadro RS**, in cui deve essere compilato il solo prospetto "Aiuti di Stato" con i dati relativi al contributo in esame.

Il modello REDDITI PF 2021 contenente il quadro RS deve essere presentato con le modalità e nei **termini** previsti per la presentazione dello stesso modello REDDITI, utilizzando anche i prodotti software messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.