

Mercoledì 4 maggio 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Alla vendita di libri usati si applica il regime del margine

/ Mirco GAZZERA

Per il commercio di **libri nuovi**, ai fini IVA è prevista l'applicazione del regime "**monofase**", ai sensi dell'art. 74 comma 1 lett. c) del DPR 633/72. Di conseguenza, l'imposta è assolta dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, comprensiva [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### Lecita la richiesta delle comunicazioni CRS alla banca estera

/ Gianluca ODETTO

Nella dichiarazione italiana delle persone fisiche titolari di **conti esteri** riferita al 2021 occorre, come di consueto, prestare particolare attenzione ai profili reddituali legati alle attività detenute in tali conti. Le procedure di scambio automatico tra Stati assicurano, [...]

PAGINA 9

## FISCO

### Comunicazioni di opzione dei bonus edilizi scartate trattate come omesse

*Auspicabile un immediato chiarimento dell'Agenzia delle Entrate in caso di rifiuto del canale telematico di invio*

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

La scadenza del 29 aprile 2022, per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle comunicazioni di opzione per la cessione dei crediti derivanti da detrazioni "edilizie" o per lo sconto in fattura, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, relative a spese sostenute nel 2021 o a "cessioni differite" relative a spese sostenute nel 2020, sta facendo emergere quella che sembrerebbe essere una **lacuna** delle **specifiche tecniche di invio**, cui l'Agenzia delle Entrate dovrà valutare come porre rimedio.

Il sistema, infatti, consente di inviare comunicazioni correttive di altre precedentemente presentate entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio della comunicazione "originaria" che è stata accettata dal sistema, ma non consente di rimediare in alcun modo al caso in cui una comunicazione presentata "nei termini" risulti successivamente **scartata** (e, quindi, non accettata) dal canale telematico di invio (per un approfondimento della discipli-

na si rimanda al Quaderno Eutekne n. 165 del 2022).

Il provv. n. 35873/2022 (§ 4.7) si limita ad affermare che "la Comunicazione può essere annullata entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, pena il rifiuto della richiesta. Entro lo stesso termine, può essere inviata una Comunicazione interamente sostitutiva della precedente; altrimenti, ogni Comunicazione successiva si aggiunge alle precedenti".

Il § 4.7 non dispone esplicitamente che l'annullamento/sostituzione della Comunicazione trasmessa riguardi soltanto i modelli accettati dal sistema ricevente, ma pare evidente che i termini utilizzati presuppongano che, entro il quinto giorno del mese successivo, si possa **rettificare** una comunicazione validamente ricevuta. Confermerebbe questa interpretazione il § 2.5.3 delle specifiche tecniche allegate allo stesso provv. n. 35873/2022 secondo cui "L'indicazione di un numero di **protocollo inesistente** o attribuito ad [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Riduzione di accise e aliquota IVA sul gas metano per autotrazione

Istanze per i contributi a fondo perduto per la ristorazione collettiva dal 6 giugno

Illegittima la notifica della cartella in pendenza di concordato

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## FISCO

### Bonus investimenti in beni immateriali 4.0 per il 2022 al 50%

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito delle misure di favore introdotte dal DL "**Aiuti**", viene previsto il rafforzamento di alcuni crediti d'imposta, tra cui il credito d'imposta per gli investimenti in beni [...]

PAGINA 4

# Alla vendita di libri usati si applica il regime del margine

Per i prodotti editoriali il margine è determinato con il metodo forfetario

/ Mirco GAZZERA

Per il commercio di **libri nuovi**, ai fini IVA è prevista l'applicazione del regime "**monofase**", ai sensi dell'[art. 74](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72. Di conseguenza, l'imposta è assolta dall'editore sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto editoriale, comprensiva dei valori aggiunti conseguiti dai soggetti che intervengono in tutte le fasi della produzione e distribuzione del bene. Pertanto, il documento di addebito emesso dall'editore e dai successivi cedenti di prodotti editoriali (es. distributori e rivenditori) non ha rilevanza ai fini della rivalsa IVA e della detrazione da parte degli acquirenti (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate n. [23/2014](#)).

Qualora un soggetto passivo intenda avviare il commercio di **libri usati**, invece, occorre considerare la disciplina relativa al regime del [margine](#) (artt. da [36](#) a [40](#) del DL 41/95). Tale regime si applica al commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché degli oggetti d'arte, degli oggetti d'antiquariato e da collezione, indicati nella tabella allegata al DL [41/95](#), acquistati presso privati nel territorio dello Stato o in quello di un altro Stato membro dell'Ue.

Per "**privati**" si intendono i soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione e che, pertanto, non rivestono la qualifica di soggetti passivi IVA (*cfr.* C.M. n. [177/95](#), § 2). Si considerano acquistati da "privati" anche ([art. 36](#) comma 1 del DL 41/95):

- i beni per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'IVA afferente all'acquisto o all'importazione;
- i beni ceduti da un soggetto passivo d'imposta Ue in regime di franchigia nel proprio Stato membro;
- i beni ceduti da un soggetto passivo che abbia associato l'operazione al regime del margine.

Il **metodo ordinario** di determinazione del **margine** prevede che l'IVA sia commisurata alla differenza tra ([art. 36](#) comma 1 del DL 41/95 e C.M. n. [177/95](#), § 4.1.1):

- il corrispettivo praticato per la rivendita del bene, al lordo dell'imposta;
- il prezzo di acquisto del bene aumentato delle spese

di riparazione e di quelle accessorie, sempre al lordo dell'IVA.

Se il risultato (c.d. **margine lordo**) è positivo, la quota imponibile in esso compresa, sulla quale va calcolata l'imposta dovuta, è determinata mediante l'adozione di uno dei procedimenti di scorporo di cui all'[art. 27](#) comma 4 del DPR 633/72, con riferimento all'aliquota propria del bene oggetto della rivendita (C.M. n. [177/95](#), § 4.1.1).

Peraltro, i prodotti editoriali rientrano fra quelli per i quali il margine è determinato con il metodo **forfetario** ([art. 36](#) comma 5 del DL 41/95). Si tratta di un metodo previsto per le ipotesi in cui risulterebbe difficoltoso calcolare il margine con la procedura appena descritta. Dunque, il legislatore ha stabilito, in via presuntiva, l'ammontare del margine che è calcolato in misura percentuale rispetto al prezzo di vendita (C.M. n. [177/95](#), § 4.2.1). In particolare, nel caso delle cessioni di prodotti editoriali diversi da quelli di antiquariato, la percentuale da applicare è pari al **25%** ([art. 36](#) comma 5 lett. b-*bis*) del DL 41/95).

Si ritiene che l'imposta debba poi essere calcolata, mediante la procedura di scorporo, con riferimento all'aliquota IVA propria del bene oggetto della rivendita, come è stato espressamente precisato per il metodo ordinario. Nel caso dei libri, dunque, l'aliquota IVA di riferimento è quella del **4%**, ai sensi del n. 18 della Tabella [A](#), Parte II, allegata al DPR 633/72.

## Possibile anche applicare l'IVA nei modi ordinari

Resta ferma, comunque, la possibilità per il soggetto passivo di scegliere, per ogni singola cessione, l'applicazione dell'imposta nei **modi ordinari** ([art. 36](#) comma 3 del DL 41/95 e C.M. n. [177/95](#), § 3). In questo caso, occorre darne comunicazione nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui l'operazione è stata effettuata (si veda, da ultimo, la casella 2 presente nel rigo VO9 del modello IVA 2022 per il 2021).

# Comunicazioni di opzione dei bonus edilizi scartate trattate come omesse

Auspicabile un immediato chiarimento dell'Agenzia delle Entrate in caso di rifiuto del canale telematico di invio

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

La scadenza del 29 aprile 2022, per l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate delle comunicazioni di opzione per la cessione dei crediti derivanti da detrazioni "edilizie" o per lo sconto in fattura, di cui all'[art. 121](#) del DL 34/2020, relative a spese sostenute nel 2021 o a "cessioni differite" relative a spese sostenute nel 2020, sta facendo emergere quella che sembrerebbe essere una **lacuna** delle **specifiche tecniche di invio**, cui l'Agenzia delle Entrate dovrà valutare come porre rimedio.

Il sistema, infatti, consente di inviare comunicazioni correttive di altre precedentemente presentate entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio della comunicazione "originaria" che è stata accettata dal sistema, ma non consente di rimediare in alcun modo al caso in cui una comunicazione presentata "nei termini" risulti successivamente **scartata** (e, quindi, non accettata) dal canale telematico di invio (per un approfondimento della disciplina si rimanda al Quaderno Eutekne n. [165](#) del 2022).

Il provv. n. [35873/2022](#) (§ 4.7) si limita ad affermare che "la Comunicazione può essere annullata entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, pena il rifiuto della richiesta. Entro lo stesso termine, può essere inviata una Comunicazione interamente sostitutiva della precedente; altrimenti, ogni Comunicazione successiva si aggiunge alle precedenti".

Il § 4.7 non dispone esplicitamente che l'annullamento/sostituzione della Comunicazione trasmessa riguardi soltanto i modelli accettati dal sistema ricevente, ma pare evidente che i termini utilizzati presuppongano che, entro il quinto giorno del mese successivo, si possa **rettificare** una comunicazione validamente ricevuta.

Confermerebbe questa interpretazione il § 2.5.3 delle specifiche tecniche allegate allo stesso provv. n. [35873/2022](#) secondo cui "L'indicazione di un numero di **protocollo inesistente** o attribuito ad una precedente comunicazione annullata o sostituita o non attribuito ad una precedente comunicazione validamente accolta relativa allo stesso soggetto del precedente invio determina lo scarto della Comunicazione in fase di accoglienza".

In altre parole, ad esempio, se una comunicazione trasmessa il 25 aprile fosse stata rifiutata, avrebbe potuto essere ripresentata correttamente entro il 29 aprile 2022 e, ove correttamente accolta dal sistema, potreb-

be essere ulteriormente corretta entro il 5 maggio.

Se però la comunicazione è stata presentata il 29 aprile 2022 ed è stata **scartata** dal sistema senza che vi fosse il tempo per ripresentarla correttamente nella stessa giornata, le specifiche tecniche messe a punto dall'Agenzia delle Entrate non consentono, una volta trascorsa la data del 29 aprile, di procedere al re-invio della comunicazione scartata.

Giova ricordare che, per le dichiarazioni dei redditi (circ. Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2002 n. [6](#), § 4.3), per la trasmissione telematica dello spesometro (FAQ Agenzia delle Entrate [3 agosto 2018](#)) e, recentissimamente, per l'autodichiarazione relativa agli aiuti di Stato (provv. Agenzia delle Entrate 27 aprile 2022 n. [143438](#), § 2.5), è pacifico che, nel caso di scarto da parte del canale telematico, si possa procedere al nuovo **invio telematico**, correggendo gli errori che hanno determinato lo scarto, entro 5 giorni dalla comunicazione dell'esito "infausto", anche se nel mentre il relativo termine è spirato.

## Caratteristica disciplinare del canale telematico stesso

In verità questa impostazione è palesemente da ritenersi "generale", nel senso che la possibilità di procedere entro 5 giorni alla ripresentazione di ciò che è stato scartato dal canale telematico dell'Agenzia delle Entrate non costituisce una **caratteristica disciplinare** di questa o quella comunicazione o dichiarazione, ma proprio una caratteristica disciplinare del canale telematico stesso.

Sarebbe oltre modo opportuno che l'Agenzia delle Entrate cogliesse l'occasione per chiarirlo definitivamente (il tema si pone, ad esempio, anche per l'invio delle dichiarazioni di successione) e, con riguardo allo specifico caso delle **comunicazioni di opzione ex art. 121** del DL 34/2020, modificasse le specifiche tecniche offrendo una riapertura di 5 giorni, a partire dal momento della loro modifica, per coloro i quali si sono trovati nella condizione di scarto comunicato quando ormai il termine del 29 aprile era trascorso.

Quanto precede è però reso indubbiamente più facile a dirsi che a farsi se si considerano i tempi assai ristretti rispetto al termine per l'invio delle dichiarazioni dei **redditi precompilate**.

# Bonus investimenti in beni immateriali 4.0 per il 2022 al 50%

Viene incrementata, a determinate condizioni, anche la misura del credito formazione 4.0

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito delle misure di favore introdotte dal DL "Aiuti", viene previsto il rafforzamento di alcuni crediti d'imposta, tra cui il credito d'imposta per gli investimenti in beni immateriali (limitatamente al 2022) e quello per la formazione 4.0.

Ai sensi dell'art. 1 comma 1058 della L. 178/2020, alle imprese che effettuano investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla L. 11 dicembre 2016 n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023 (ovvero entro il 30 giugno 2024, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20% del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a un milione di euro.

L'art. 20 della bozza del DL "Aiuti" prevede ora che per gli investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla L. n. 232/2016, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), la misura del credito d'imposta prevista dall'art. 1 comma 1058 della L. 30 dicembre 2020 n. 178 sia elevata al 50%.

Pertanto, il credito d'imposta per gli investimenti in beni immateriali 4.0 effettuati nel 2022 (o nel termine "lungo" del 30 giugno 2023) viene incrementato dal 20% al **50%**.

Alcune modifiche sono state previste, a opera dell'art. 21 della bozza di decreto, anche in relazione al credito d'imposta **formazione 4.0** (allo stato attuale in scadenza il 31 dicembre 2022, in assenza di ulteriori proroghe).

Al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie im-

prese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale, le aliquote (previste dall'art. 1 comma 211 della L. 160/2019) del credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese sono aumentate:

- per le piccole imprese, dal 50% al **70%**;
- per le medie imprese, dal 40% al 50%.

L'incremento delle aliquote è tuttavia previsto a condizione che:

- le attività formative siano erogate dai **soggetti** individuati con decreto del Ministro dello Sviluppo economico (che dovrebbe essere adottato entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto);
- i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano **certificati** secondo le modalità stabilite con il medesimo decreto, il quale assicura altresì l'invarianza di spesa rispetto agli stanziamenti vigenti.

## Riduzione del credito formazione in assenza dei requisiti

Con riferimento ai progetti di formazione avviati successivamente all'entrata in vigore del DL "Aiuti" che non soddisfino le suddette condizioni, la nuova disposizione prevede altresì che le misure del credito d'imposta siano invece **diminuite**, rispettivamente, al 40% (per le piccole imprese) e al 35% (per le medie imprese). In linea generale, restano comunque fermi i **limiti massimi** annuali, pari a 300.000 euro per le piccole imprese e a 250.000 euro per le medie imprese.

Si rileva inoltre che per le **grandi imprese** il credito d'imposta per la formazione 4.0 non subirebbe alcuna modifica, restando pari al 30% delle spese ammissibili con limite massimo annuale pari a 250.000 euro.

# Riduzione di accise e aliquota IVA sul gas metano per autotrazione

Il DL 38/2022 ha anche prorogato all'8 luglio il taglio degli oneri su benzina, gasolio e GPL

/ Emanuele GRECO e Diego ZUCAL

Con l'obiettivo di contenere gli effetti economici del perdurante incremento dei prezzi dei prodotti energetici, il DL 2 maggio 2022 n. [38](#), a decorrere da ieri e **sino all'8 luglio 2022**, ha introdotto ulteriori misure urgenti in materia di accise e IVA sui carburanti.

Nello specifico, le **aliquote di accisa** di cui all'allegato I del DLgs. [504/95](#) (c.d. TUA) sono state rideterminate nelle seguenti misure:

- benzina: 478,40 euro per mille litri;
- oli da gas o gasolio usato come carburante: 367,40 euro per mille litri;
- gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come **carburanti**: 182,61 euro per mille chilogrammi;
- gas naturale usato per autotrazione: zero euro per metro cubo.

Si tratta di un provvedimento che si inserisce nel solco già tracciato in precedenza dal DL [21/2022](#) e dal decreto MEF [18 marzo 2022](#), con i quali, a decorrere dal 22 marzo 2022, è stata prevista una **riduzione**, limitata alla durata di 30 giorni, delle aliquote sull'accisa sui prodotti energetici usati come carburante. In particolare, l'aliquota passava, per la benzina, da 728,40 a 478,40 euro per mille litri; per il gasolio usato come carburante da 617,40 a 367,40 euro per mille litri, mentre per il GPL da 267,77 a 182,61 euro per mille chilogrammi.

Tali riduzioni erano state poi **prorogate** una prima volta dal decreto MEF [6 aprile 2022](#), per il periodo dal 22 aprile al 2 maggio con riferimento a benzina e gasolio (e dal 21 aprile al 2 maggio in relazione al GPL).

Nella sostanza, il DL 38/2022 ha ulteriormente prorogato il taglio delle accise su benzina, gasolio e GPL, estendendolo fino all'8 luglio 2022.

Sussiste, tuttavia, rispetto alle previgenti riduzioni, un elemento di novità, rappresentato dalla previsione di un'aliquota di accisa pari a **zero** per metro cubo per il gas naturale (**metano**) usato **per autotrazione**.

Come nel DL 21/2022, anche nel DL 38/2022 è prevista l'applicazione dell'abbattimento dell'accisa al **gasolio commerciale** usato come **carburante**. Per tale prodotto energetico, in verità, l'aliquota è fissata, dal n. 4-bis della Tabella A del TUA, in 403,22 euro per mille litri, ossia in misura superiore a quella attualmente prevista per il gasolio non commerciale, pari a 367,40 euro per mille litri.

Per tale motivo la citata previsione agevolativa (n. 4-bis della Tabella A del TUA) è stata "congelata" dall'[art. 1](#) comma 2 del DL 38/2022, a mente del quale "l'aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante, di cui al numero 4-bis della Tabella A allegata

al TUA, non trova applicazione per il periodo dal 22 aprile 2022 all'8 luglio 2022".

Appare opportuno specificare che gli interventi di riduzione delle aliquote sopra delineati **non** necessitano di alcuna preventiva **autorizzazione** a livello unionale. A livello comunitario sono, infatti, fissate solamente le **aliquote minime**, mentre rimane facoltà degli Stati membri innalzare le stesse. Con specifico riferimento ai prodotti energetici, l'[art. 4](#) par. 1 della direttiva 2003/96/Ce stabilisce che "I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'[articolo 2](#) non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva".

Il legislatore nazionale ha ampiamente fatto ricorso alla possibilità di inasprire le accise sui carburanti. Tanto che, se non si tiene conto dei provvedimenti sopra evocati (DL 21/2022, decreto MEF 18 marzo 2022, decreto MEF 6 aprile 2022, DL 38/2022), il peso del Fisco incide per circa il **55%** sul costo finale della benzina e per circa il **51%** su quello del gasolio.

Con riferimento al gas naturale (**metano**) usato per **autotrazione**, unitamente alla previsione dell'aliquota di accisa pari a zero per metro cubo, il DL 38/2022 ha altresì stabilito la riduzione dell'aliquota **IVA al 5%**.

L'aliquota ridotta, anche in questo caso, si rende applicabile da ieri sino all'8 luglio 2022.

Fino all'intervento del DL 38/2022, difatti, la previsione dell'aliquota IVA del 5% per il gas metano era stata limitata alle sole somministrazioni per **usi civili e industriali**, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dell'ultimo trimestre 2021 ([art. 2](#) del DL 130/2021), nonché del primo trimestre 2022 ([art. 1](#) comma 506 della L. 234/2021) e del secondo trimestre 2022 ([art. 2](#) del DL 17/2022). Quest'ultima agevolazione era stata, però, espressamente esclusa con riferimento al gas metano impiegato per autotrazione, trattandosi di un impiego differente dagli usi civili e industriali espressamente richiamati dalla disposizione (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate nn. [17/2021](#) e [3/2022](#)).

Con successivo decreto ministeriale, potranno essere rideterminate le aliquote di accisa applicate a benzina, gasolio, GPL, gas naturale, nonché l'aliquota IVA ridotta per il gas metano a uso autotrazione.

Inoltre, potranno essere previsti **specifici obblighi comunicativi** da parte dei depositi commerciali e degli impianti di distribuzione stradale, in relazione alle giacenze dei carburanti che beneficiano delle agevolazioni in commento.



# Istanze per i contributi a fondo perduto per la ristorazione collettiva dal 6 giugno

Vanno presentate all'Agenzia delle Entrate in via telematica fino al 20 giugno

/ Pamela ALBERTI

Le istanze per accedere al contributo a fondo perduto per la ristorazione collettiva possono essere presentate **dal 6 al 20 giugno** 2022. Con il provvedimento n. [151077](#) di ieri, 3 maggio, l'Agenzia delle Entrate ha definito modalità e termini di presentazione delle istanze per l'accesso all'agevolazione di cui all'[art. 43-bis](#) del DL 73/2021, approvando altresì il relativo modello e le specifiche tecniche.

L'[art. 43-bis](#) del DL 73/2021 ha stanziato 100 milioni di euro per l'erogazione di un contributo a fondo perduto a favore delle imprese operanti nei servizi di **ristorazione collettiva**, al fine di mitigare gli effetti economici negativi derivanti dall'emergenza da COVID-19.

Con il DM [23 dicembre 2021](#), pubblicato in data 22 febbraio 2022, sono stati definiti i soggetti beneficiari del fondo e la modalità di determinazione dell'ammontare dell'aiuto (si veda "[Fissati criteri e modalità per i contributi a fondo perduto per la ristorazione collettiva](#)" del 23 febbraio 2022).

Possono accedere al contributo le imprese che svolgono servizi di ristorazione definiti da un contratto con un committente, pubblico o privato, per la ristorazione **non occasionale** di una comunità delimitata e definita (ad esempio, scuole, università, uffici, caserme e strutture ospedaliere, assistenziali, socio-sanitarie e detentive), la cui attività prevalente o secondaria alla data del 31 dicembre 2020 – comunicata con il modello AA7 o AA9 all'Agenzia delle Entrate – è individuata dai codici Ateco 2007:

- 56.29.10 "**Mense**"

- 56.29.20 "Catering continuativo su base contrattuale".

Per accedere al contributo i soggetti beneficiari devono aver subito una riduzione di almeno il **15%** nell'ammontare dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2020 rispetto all'ammontare dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 e questi ultimi devono essere generati per almeno il 50% dai corrispettivi derivanti dai contratti di ristorazione collettiva sopra indicati.

I soggetti beneficiari devono inoltre possedere alla data di presentazione dell'istanza gli altri requisiti, fissati all'[art. 4](#) comma 3 del DM.

Tanto premesso, l'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate in **via telematica**, direttamente o tramite intermediari abilitati, mediante i canali te-

lematici dell'Agenzia delle Entrate o il servizio web, disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

A seguito della presentazione dell'istanza è rilasciata una **ricevuta** che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti.

## Controllo dei massimali degli aiuti di Stato

Nel modello di istanza va compilata anche la dichiarazione sostitutiva di atto notorio avente a oggetto il possesso dei requisiti previsti dalla **Sezione 3.1** del Quadro temporaneo aiuti di Stato.

Ai fini della verifica del rispetto del massimale di aiuti attualmente previsto per tale Sezione dalla Comunicazione della Commissione europea del 18 novembre 2021 C(2021) [8442](#), a seconda dell'attività esercitata dal richiedente (290.000 euro per il settore dell'agricoltura, 345.000 euro per il settore della pesca e acquacoltura, 2.300.000 euro per gli altri settori), occorre tenere conto di tutte le misure di aiuto ascrivibili alla Sezione 3.1 del Temporary Framework, ottenute dal richiedente e dall'eventuale impresa unica di cui fa parte, alla data di presentazione dell'istanza (escluso quindi il contributo che si sta richiedendo).

Il richiedente deve inoltre verificare se in relazione agli aiuti elencati all'[art. 1](#) comma 13 del DL 41/2021 (c.d. **regime "ombrello"**), ha superato uno o più dei massimali previgenti (massimali previsti per gli aiuti ricevuti fino al 27 gennaio 2021 e massimali introdotti alla data del 28 gennaio 2021) e l'eccedenza va restituita in quanto non trova capienza negli altri massimali previgenti dalle sezioni 3.1 e 3.12 del Temporary Framework. Per i dettagli su tale verifica le istruzioni per la compilazione dell'istanza in esame rimandano al provvedimento Agenzia delle Entrate del 27 aprile 2022 n. [143438](#) e alle istruzioni per la corretta compilazione del modello di autodichiarazione.

Il contributo è erogato mediante **accredito** sul conto corrente bancario o postale del richiedente. L'erogazione dei contributi di importo superiore a 150.000 euro sarà effettuata solo successivamente alla trasmissione della autocertificazione di regolarità antimafia.

# Illegittima la notifica della cartella in pendenza di concordato

Esclusi i pregiudizi per l'Erario, legittimato a esercitare le prerogative dei creditori concordatari

/ **Alfio CISSELLO e Antonio NICOTRA**

Con sentenza n. [13831](#), depositata ieri, la Corte di Cassazione ha **escluso** la legittimità della notifica della cartella di pagamento al debitore in pendenza di concordato preventivo emessa a seguito di liquidazione automatica della dichiarazione ex [art. 36-bis](#) del DPR 600/73.

L'[art. 168](#) comma 1 del RD 267/42 stabilisce che, dalla data della **pubblicazione** del ricorso nel Registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono – sotto pena di nullità – iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore.

La disposizione assolve alla duplice funzione di conservare l'integrità del **patrimonio** dell'imprenditore da possibili azioni intraprese dai creditori concorsuali e di garantire il rispetto della *par condicio creditorum*, nella prospettiva di un epilogo negativo della procedura con conseguente dichiarazione di fallimento (Cass. 18 maggio 2021 n. [13514](#)).

Il divieto trova applicazione **anche** ai crediti erariali sorti prima dell'apertura della procedura: i crediti dell'agente della riscossione devono essere fatti valere nell'ambito della procedura concordataria, ancorché assistiti da titolo esecutivo.

La notifica di una cartella di pagamento costituisce esercizio di azione esecutiva – avuto riguardo alla sua funzione di realizzare, anche *in executivis*, la pretesa erariale – pertanto, ricade nel divieto di cui all'[art. 168](#) del RD 267/42 (Cass. n. [24427/2008](#)).

Tale linea interpretativa è stata assunta anche dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite 11 novembre 2021 n. [33408](#), che ha ribadito l'**incompatibilità** con l'[art. 168](#) del RD 267/42 della notificazione della cartella, in relazione alla sua funzione di atto corrispondente al precepto, indipendentemente da ogni considerazione in ordine alla sua natura non esecutiva.

A conclusioni opposte, invece, è giunta altra parte della giurisprudenza, ritenendo che l'apertura del concordato non sarebbe ostativa all'accertamento del credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né all'irrogazione della sanzione pecuniaria e agli accessori, maturati sino alla apertura della procedura (cfr. Cass. nn. [2239/2022](#), [9440/2019](#) e [24880/2020](#); cfr. anche Cass. nn. [38481/2021](#) e [20717/2020](#)).

Ai sensi dell'[art. 90](#) comma 1 del DPR 602/73, a seguito

dell'ammissione del contribuente alla procedura di concordato preventivo, l'ente creditore **iscrive a ruolo** il credito e l'agente della riscossione provvede, sulla base del ruolo, al compimento di ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito nell'elenco dei crediti della procedura.

L'Amministrazione può, quindi, partecipare al concorso limitandosi a produrre l'estratto di ruolo, senza necessità di notificare la cartella di pagamento (cfr. Cass. SS. UU 15 marzo 2012 n. [4126](#)).

Ricordano i giudici come la notifica della cartella di pagamento si presenterebbe priva di alcuna utilità pratica, non potendo assolvere alla funzione propria di atto preordinato all'esecuzione, né può essere utile ad evitare la decadenza dalla potestà di riscossione, atteso che, a norma dell'[art. 25](#) comma 1-*bis* del DPR 602/73, per i crediti **anteriori** alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel Registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, la notifica della cartella deve avvenire solo se il concordato non sia andato a buon fine (nn. 1 e 2).

La legittimità della notifica non può giustificarsi neppure alla luce di una presunta **strumentalità** all'esercizio del diritto del debitore di contestare la pretesa dell'Erario: il debitore concordatario, infatti, è in possesso degli elementi utili per poter effettuare una valutazione in ordine alla sua esistenza e consistenza, potendo così calibrare il piano concordatario anche alla luce di tali poste.

## Opportuno adeguare il piano concordatario

Non viene lesa, d'altra parte, la posizione dell'Erario, che risulta legittimato ad esercitare le prerogative spettanti ai creditori concordatari, incluse le manifestazioni del **voto** e l'eventuale opposizione all'omologazione.

Il divieto di notificare la cartella di pagamento a seguito del ricorso per l'ammissione alla procedura concorsuale non trova il suo fondamento nell'esistenza di un accertamento definitivo in ordine alla pretesa erariale (così come sostenuto, invece, Cass. 6 novembre 2020 n. [24880](#) e Cass. 4 aprile 2019 n. [9440](#)), quanto, piuttosto, nel dato formale dell'esistenza del procedimento e nell'inconfigurabilità di **pregiudizi** per l'Amministrazione finanziaria derivanti da tale divieto.

# Prima sentenza sulla responsabilità 231 per dichiarazione fraudolenta

Presupposti integrati con uno schema in forza del quale il committente, attraverso un appalto non genuino, aziona il diritto alla detrazione dell'IVA

/ Maria Francesca ARTUSI

A seguito dell'introduzione della responsabilità di società ed enti per la commissione dei reati tributari ([art. 25-quinquiesdecies](#) del DLgs. 231/2001), arriva per la prima volta all'attenzione della Corte di Cassazione un procedimento nei confronti di una **spa** in relazione alla **dichiarazione fraudolenta** ex [art. 2](#) del DLgs. 74/2000.

Si tratta della sentenza n. [16302](#) depositata lo scorso 28 aprile.

Dalle verifiche dell'Agenzia delle Entrate era stata accertata l'evasione dell'IVA, per **omesso versamento** dell'imposta dichiarata, da parte di numerose cooperative e consorzi di lavoratori accomunati dall'aver fornito la forza lavoro necessaria ai servizi di *handling* effettuati presso gli stabilimenti della spa portata in giudizio.

Gli inadempimenti tributari di cooperative e consorzi hanno costituito lo spunto da cui gli inquirenti sono partiti per ricostruire l'adozione, da parte di tale società, di un modello operativo secondo cui questa non assumeva i lavoratori di cui necessitava per erogare i propri servizi; dopo essersi aggiudicata le commesse da parte dei principali attori economici nazionali, erogava la prestazione impiegando la **forza lavoro** fornita da una serie di altri soggetti, attraverso la stipulazione di contratti che avevano la forma giuridica dell'appalto.

Era emerso un meccanismo in forza del quale, attraverso il pagamento di fatture per **"finti" appalti** di opere e servizi, aveva "scaricato" l'IVA da un consorzio che, a sua volta, aveva "scaricato" il tributo dalle cooperative consorziate che l'avrebbero dovuto versare allo Stato e invece, dopo qualche anno, hanno cessato l'attività.

La conseguente evasione di imposta rilevava pertanto ai fini della fattispecie di dichiarazione fraudolenta disciplinata dall'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000.

La consapevolezza di tale ricostruzione era stata accertata, tra l'altro, sulla base di uno "swot modello coop" (quale strumento di pianificazione strategica adottato dalla società) in cui emergeva chiaramente il rischio di incappare in una misura di **prevenzione patrimoniale** alla stregua di altra società concorrente, che era stata posta ai sensi dell'[art. 34](#) DLgs. 159/2011 in amministrazione giudiziaria dal Tribunale, per avere agevolato, nell'esercizio dell'attività di impresa, la commissione di una serie di reati, anche tributari.

L'adozione di questo "modello coop" aveva comportato

che le fatture pagate e conseguentemente portate in detrazione nelle dichiarazioni annuali IVA dovessero essere considerate **soggettivamente inesistenti**, sul rilievo che la prestazione (consistente, in realtà, non in un appalto ma in una somministrazione di lavoro) veniva fornita non dalla società emittente ma dalle cooperative finali in cui i lavoratori erano inquadrati.

L'inesistenza soggettiva delle fatture, comportando l'indetraibilità dell'IVA esposta in dichiarazione, è stata ritenuta elemento integrante, tra gli altri, la fattispecie delittuosa ex [art. 2](#) del DLgs. 74/2000 (quale **reato presupposto** dell'incolpazione ex art. 25-quinquiesdecies del DLgs. 231/2001) nei confronti della persona giuridica e dei suoi manager.

Può essere utile ricordare che la consolidata giurisprudenza di legittimità ha individuato nel potere di direzione e di organizzazione il confine tra appalto di servizi e mera somministrazione di manodopera. È stato, infatti, affermato che, affinché possa configurarsi un **genuino appalto** di opere o servizi ai sensi dell'[art. 29](#) comma 1 del DLgs. 276/2003, è necessario verificare, specie nell'ipotesi di appalti ad alta intensità di manodopera (c.d. "labour intensive"), che all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé **autonomo**, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro, con reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa.

Si deve invece ravvisare un'interposizione **illecita** di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale **committente** (Cass. n. [12551/2020](#); nello stesso senso la giurisprudenza europea, Corte Giustizia 6 marzo 2014, causa [C-458/12](#), con riferimento al trasferimento di azienda o di ramo di azienda).

## Spa responsabile per appalti fittizi ed evasione fiscale

In definitiva, viene riconosciuto l'interesse e vantaggio della società nei vantaggi fiscali derivanti dall'utilizzo di un contratto di appalto di servizi stipulato per "mascherare" una somministrazione di manodopera *contra legem*, sfruttando la possibilità di detrarre indebitamente l'IVA in relazione alle prestazioni fatturate dall'appaltatore, e viene confermato il **sequestro preventivo** del profitto dell'evasione.



# Lecita la richiesta delle comunicazioni CRS alla banca estera

Le informazioni trasmesse alle Amministrazioni fiscali si configurano, in genere, quali dati personali

/ Gianluca ODETTO

Nella dichiarazione italiana delle persone fisiche titolari di **conti esteri** riferita al 2021 occorre, come di consueto, prestare particolare attenzione ai profili reddituali legati alle attività detenute in tali conti. Le procedure di scambio automatico tra Stati assicurano, infatti, all'Agenzia delle Entrate dati tempestivi in merito allo *stock* delle attività detenute oltreconfine, oltre che dei redditi sottostanti, con conseguenti controlli su vasta scala.

La corretta indicazione dei dati nei **quadri preposti** (RL, RM o RT a seconda della tipologia di reddito) non risulta sempre semplice, dovendosi scremare, tra le operazioni dell'anno, quelle che originano redditi di fonte estera imponibili in Italia; per questo motivo, in più casi le banche estere predispongono per conto della clientela italiana *retail* prospetti di sintesi che indicano i redditi prodotti e i corrispondenti quadri della dichiarazione italiana dove essi vanno inseriti.

L'esperienza della gestione delle comunicazioni di irregolarità – soprattutto dopo l'ingresso, con effetto dal 2017, della Svizzera tra le giurisdizioni che partecipano alle procedure di scambio automatico – induce, però, a vagliare con un minimo di senso critico i dati contenuti in questi **prospetti di sintesi**, posto che in certi casi si riscontrano divergenze rispetto ai dati comunicati dalle banche alle Amministrazioni fiscali di appartenenza, costringendo a lavori di *matching* non banali.

Una strada di **maggiore garanzia** per i titolari italiani dei conti potrebbe, quindi, passare per un incrocio tra i dati dei prospetti e quelli inviati dalle banche alle Amministrazioni di appartenenza. L'accesso, da parte dei titolari italiani, a questi dati potrebbe non essere così difficoltoso, essendo spesso vincolato alle sole norme a tutela della riservatezza dei dati personali vigenti nei diversi Stati.

Ad esempio, l'art. 19 della legge federale svizzera sullo scambio automatico di informazioni ai fini fiscali del 18 dicembre 2015 e successive modifiche e integrazioni (LSAI) prevede che le "persone oggetto di comunicazione" (ovvero, i titolari dei conti) possano vantare, nei confronti delle informazioni trasmesse al Fisco elvetico, i diritti sanciti dalla legge federale svizzera sulla tutela dei dati personali (LPD) e possano, quindi, fare valere il proprio **diritto di accesso** ai dati (oltre che – ma questo è un passo successivo e meramente eventuale – esigerne la rettifica nel momento in cui si ravvisino errori): tale diritto è normalmente esplicitato nelle clausole contrattuali dei conti titoli, per cui risulta ammissibile la richiesta all'istituto di credito di trasmette-

re copia delle comunicazioni CRS ai detentori; ove ciò venga fatto, il vantaggio potrebbe essere duplice:

- da un lato, permetterebbe di ottenere **dati più analitici**, da confrontare con quelli dei prospetti di sintesi;
- sotto un diverso profilo, consentirebbe, ove la richiesta sia tempestiva e la risposta della banca altrettanto, un responso anche prima dell'inoltro della dichiarazione italiana (le comunicazioni CRS sono inviate dalla banca alla propria Amministrazione di appartenenza entro il 30 giugno dell'anno successivo, e così è naturalmente anche per i dati inviati dalle banche elvetiche all'Amministrazione federale delle contribuzioni).

Una volta che tali informazioni siano in possesso del contribuente, la possibilità di commettere errori si ridimensionerebbe.

Alcuni dati non rientrano nella dichiarazione italiana (il caso classico è quello dei proventi lordi derivanti dalla vendita o dal riscatto di attività finanziarie, quando invece nella dichiarazione italiana occorre inserire i guadagni o le perdite nette, ovvero le plusvalenze o le minusvalenze); per più proventi, però, è possibile individuare con maggiore precisione non solo l'entità, ma anche la relativa **natura** (fatto non semplice da verificare se i conti sono articolati e le movimentazioni frequenti).

In un'ottica pratica, normalmente i **proventi realizzati** sono dichiarati nel quadro RM della dichiarazione, trattandosi di redditi di capitale di fonte estera assoggettati ad imposta sostitutiva, per cui, anche se in assenza di informazioni dettagliate il codice identificativo dell'attività inserito nel quadro si rivelasse incoerente con la natura del provento memorizzata nelle comunicazioni CRS, non vi sono perdite per l'Erario italiano, ma solo irregolarità di natura formale (a condizione, chiaramente, che la misura dell'imposizione sostitutiva sia sempre pari al 26%).

Diverso potrebbe essere il caso, ad esempio, di un **"conflitto di qualificazione"** tra un dividendo e un interesse (o un provento da riscatto di un fondo), posto che per il primo non è data la possibilità di optare per la tassazione ordinaria: se l'opzione è stata invece esercitata sulla base dell'assunzione per cui il provento aveva natura di interesse e la persona poteva vantare per quel periodo d'imposta elevate deduzioni o detrazioni, il dato difforme contenuto nelle comunicazioni CRS può evidentemente creare problemi.

Più in generale, quindi, il diritto di accesso alle comunicazioni, esercitato in via autonoma e anticipata, potrebbe risultare una valida soluzione per la risoluzione **alla radice** di queste problematiche.

# Non contestare la residenza estera ha effetti sulla competenza per l'accertamento

Solo per i residenti si applica il principio della tassazione dei redditi ovunque prodotti, cui corrisponde la competenza degli uffici del luogo del domicilio

/ Anita MAURO

Ove l'Ufficio non contesti la residenza del contribuente, iscritto all'AIRE e trasferito in un Paese a **fiscalità privilegiata**, la competenza dell'Ufficio che procede all'accertamento del reddito si determina, al pari di qualunque cittadino non residente in Italia, in base al Comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più Comuni, in quello in cui è stato prodotto il reddito più elevato, senza che abbia rilievo l'eventuale domicilio fiscale dichiarato dal contribuente per i redditi prodotti in Italia.

Il principio di diritto è stato enunciato dalla Cassazione nella sentenza n. [13983](#), pubblicata ieri.

La Corte ricorda in primo luogo che, ai sensi dell'[art. 31](#) del DPR 600/1973, la competenza per l'**accertamento** dei maggiori redditi spetta all'Ufficio distrettuale ove si trova il domicilio fiscale del contribuente, individuato a sua volta, a norma dell'[art. 58](#) comma 2 primo periodo del DPR 600/1973, nel Comune di residenza anagrafica.

Tale regola si applica non solo ai **contribuenti persone fisiche** residenti in Italia, ma anche alle persone fisiche nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria accerti che, benché non residenti, abbiano avuto in Italia "per la maggior parte del periodo di imposta" il domicilio, inteso come la sede dei propri affari, ex [art. 2](#) comma 2 del TUIR, riconoscibile ai terzi (Cass. 4 maggio 2021 n. [11620](#)).

La competenza territoriale degli uffici dell'Amministrazione finanziaria viene, quindi, legata alla **residenza del contribuente**, formale o derivante dall'applicazione dei principi enunciati dall'art. 2 comma 2 del TUIR (residenza o domicilio civilistici). Per tutti questi contribuenti persone fisiche, residenti in Italia o di cui si accerti la residenza fiscale in Italia, si rende applicabile il principio della tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti (*worldwide taxation principle*).

Invece, per i cittadini **non residenti**, o per i quali l'Ufficio non ritenga di accertare la residenza in Italia, si applica il diverso principio della tassazione del solo **reddito prodotto in Italia** e la competenza per l'accertamento spetta all'Ufficio del Comune in cui è stato prodotto il reddito, ovvero a quella del Comune dove è stato prodotto il reddito più elevato, ai sensi dell'art. 58 comma 2 secondo periodo del DPR 600/1973.

A tale quadro si aggiunge l'[art. 2](#) comma 2-bis del TUIR, che non integra un ulteriore criterio di individuazione della residenza fiscale, ma si limita a **invertire l'onere della prova**, facendo ricadere sul contribuente che risieda formalmente in Paesi a fiscalità privilegiata

l'onere di provare l'effettiva residenza estera, se l'Ufficio ritenga che egli abbia mantenuto in verità la residenza fiscale in Italia.

La presunzione fissata dall'art. 2 comma 2-bis del TUIR – che determina, come detto, l'inversione dell'onere della prova – si attiva solo se l'Amministrazione finanziaria contesta come fittizia la residenza all'estero (nel Paese a fiscalità privilegiata). In tal caso, ai fini della **competenza** viene in gioco il terzo periodo dell'art. 58 comma 2 del DPR 600/1973, secondo cui "i cittadini italiani (...) considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis (...), hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato".

Quindi, per i contribuenti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata di cui l'Ufficio contesti l'effettiva residenza estera, ritenendoli residenti in Italia ex art. 2 comma 2-bis del TUIR, la competenza all'accertamento dei maggiori redditi, ovunque prodotti, spetta all'Ufficio di **ultima residenza** in Italia.

Tale regola non può operare per tutti i contribuenti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, ma scatta solo ove l'Ufficio **invochi la presunzione** di cui all'art. 2 comma 2-bis del TUIR al fine di dedurre la fittizia residenza nel Paese black list.

Invece, ove non vi sia contestazione della residenza estera, la norma non si applica e il contribuente risulterà residente all'estero (in Paese a fiscalità privilegiata), con applicazione del principio della tassazione della fonte di reddito e conseguente competenza all'accertamento dell'Ufficio del Comune in cui è stato prodotto il reddito, ovvero a quella del Comune dove è stato prodotto il reddito più elevato, ai sensi dell'art. 58 comma 2 secondo periodo del DPR 600/1973.

La Corte di Cassazione rileva, infine, che, ai contribuenti iscritti all'AIRE per i quali l'Ufficio **non accerti** la sussistenza della residenza effettiva in Italia e per i quali non contesti la residenza al di fuori del territorio dello Stato, si applica il principio della tassazione del reddito prodotto in Italia, con quanto ne consegue in termini di competenza. E questo principio è applicabile:

- sia ai contribuenti residenti nei Paesi non rientranti in black list per i quali non sussistono i presupposti di cui all'art. 2 comma 2 del TUIR;
- sia ai contribuenti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata di cui l'Ufficio **non contesti** l'effettiva residenza anagrafica e, pertanto, per i quali non si faccia applicazione dell'art. 2 comma 2-bis del TUIR.

# Definiti i parametri per la certificazione della parità di genere

Il datore di lavoro deve fornire annualmente un'informativa aziendale sul tema

## / REDAZIONE

La L. [234/2021](#) (legge di bilancio 2022) è intervenuta anche sulla **parità di genere** prevedendo, tra l'altro, che il Presidente del Consiglio dei Ministri, o l'Autorità politica delegata per le pari opportunità, elabori e adotti un Piano strategico nazionale per la parità di genere ([art. 1](#) commi da 139 a 148).

Il piano ha l'obiettivo di individuare buone pratiche per combattere gli stereotipi di genere, **colmare il divario** di genere nel mercato del lavoro, raggiungere la parità nella partecipazione ai diversi settori economici, affrontare il problema del divario retributivo e pensionistico, nonché colmare il divario e conseguire l'equilibrio di genere nel processo decisionale. A tal fine, vengono istituiti una Cabina di regia interistituzionale e un Osservatorio nazionale per l'integrazione delle politiche per la parità di genere.

L'Osservatorio può avvalersi di un tavolo di lavoro permanente sulla **certificazione di genere** alle imprese (istituito dal decreto del 5 aprile 2022 pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale), al fine di realizzare un sistema nazionale di certificazione della parità di genere che accompagni e incentivi le imprese ad adottare politiche adeguate a ridurre il divario in relazione alle opportunità di crescita in azienda, alla parità salariale a parità di mansioni, alle politiche di gestione delle differenze di genere e alla tutela della maternità.

Inoltre, l'[art. 34](#) del DL 36/2022 prevede il rafforzamento del sistema di certificazione della parità di genere nell'ambito degli appalti pubblici (si veda "[Portale istituzionale del sommerso per potenziare il contrasto al lavoro nero](#)" di oggi).

Ciò premesso, con il decreto del [29 aprile 2022](#) sono stati definiti i **parametri minimi** per il conseguimento della certificazione della parità di genere alle imprese, attuando la previsione contenuta nel comma 147. In

particolare, i parametri in argomento sono quelli di cui alla Prassi di riferimento UNI/PdR 125:2022, contenente "Linee guida sul sistema di gestione per la parità di genere che prevede l'adozione di specifici KPI (Key Performance Indicator - Indicatori chiave di prestazione) inerenti alle Politiche di parità di genere nelle organizzazioni", condiviso dal tavolo tecnico istituito con decreto del Capo del Dipartimento per le pari opportunità del 1° ottobre 2021 (le cui funzioni sono cessate per effetto dell'art. 1 comma 4 del decreto del 5 aprile 2022). Il decreto del 29 aprile 2022 stabilisce inoltre che al rilascio della certificazione della parità di genere alle imprese in conformità alla UNI/PdR 125:2022 provvedono gli **organismi di valutazione** della conformità accreditati in questo ambito ai sensi del Regolamento (Ce) 765/2008.

Sotto il profilo operativo, il datore di lavoro sarà tenuto a fornire annualmente un'**informativa aziendale** sulla parità di genere, che rifletta il grado di adeguamento ad UNI/PdR 125:2022. Ciò allo scopo di permettere alle rappresentanze sindacali aziendali e alle consigliere e ai consiglieri territoriali e regionali di parità di controllare e verificare il rispetto dei requisiti necessari al mantenimento dei parametri minimi.

## Anomalie o criticità da rimuovere entro 120 giorni

Tali soggetti possono segnalare all'organismo di valutazione della conformità che ha rilasciato la certificazione della parità di genere eventuali **anomalie o criticità** emerse in base all'informativa citata, e ai dati del rapporto biennale della situazione del personale ex [art. 46](#) del DLgs. 198/2006, previa assegnazione all'impresa di un termine, non superiore a 120 giorni, per la rimozione delle stesse.

# Devoluzione del patrimonio di imprese sociali ad APS non iscritte al RUNTS condizionata

Il patrimonio devoluto potrebbe essere usato solo dopo il perfezionamento dell'iscrizione, altrimenti andrebbe versato alla Fondazione Italia sociale

/ Maddalena TAGLIABUE

L'art. 12 del DLgs. n. 112/2017, al comma 5, prevede che, in caso di scioglimento o di perdita volontaria della qualifica di impresa sociale, il **patrimonio residuo** (dedotto, nelle imprese sociali costituite in forma societaria, il capitale effettivamente versato dai soci eventualmente rivalutato o aumentato) e i dividendi deliberati e non distribuiti nei limiti di legge, è devoluto ad **altri enti** del Terzo settore costituiti e operanti da almeno tre anni (o al fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali), secondo le disposizioni statutarie e salvo quanto previsto in tema di cooperative.

Con la nota n. [6137](#) dell'8 aprile scorso, il Ministero del Lavoro si è espresso in merito alla possibilità di devolvere il patrimonio a favore di un'associazione di promozione sociale iscritta dal 2012 al registro regionale delle APS per la quale sia **in corso** il procedimento di traslazione automatica al RUNTS ai sensi dell'art. [54](#) del Codice del Terzo settore.

Sono due le questioni che si pongono: se un'associazione per la quale sia in atto la procedura citata può essere considerata un ente del Terzo settore e come si calcola per essa il periodo di operatività.

La traslazione dei dati dai registri regionali al sistema informativo del RUNTS è iniziata il 23 novembre 2021. A seguito dell'invio dei dati, secondo quanto previsto dall'art. 54 citato, ciascun ufficio competente deve verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione e, nel contempo, per espressa previsione normativa, gli enti oggetto della procedura **continuano a godere** dei diritti e dei benefici derivanti dalle rispettive qualifiche (ODV e APS).

In virtù di questo, il Ministero afferma che "l'ente beneficiario potrebbe ritenersi idoneo a soddisfare i requisiti richiesti in tema di devoluzione dal d. lgs. n. 112/2017", ma ritiene necessario effettuare ulteriori considerazioni.

In particolare, il provvedimento impone una regola assolutamente **condivisibile** per evitare l'elusione della norma sulla devoluzione patrimoniale e sancisce chiaramente la necessità che tanto la delibera di individuazione dell'ente beneficiario adottata dall'organo statutariamente competente dell'impresa sociale, quanto l'atto di accettazione dei beni oggetto di devoluzione devono essere condizionati al **permanere** – all'esito dei controlli di cui sopra – della qualifica di ente del Terzo settore in capo al beneficiario. In caso contrario, si realizzerebbe una inaccettabile elusione *de facto* dell'art. 12 del DLgs. n. 112/2017.

Più specificatamente, poiché l'esito favorevole della procedura di traslazione non dipende dall'ente beneficiario che non può essere certo del mantenimento della qualifica di ETS dopo la verifica della sussistenza dei requisiti, il soggetto devolvendo dovrebbe **condizionare la devoluzione** all'impegno formale dell'ente in traslazione:

- di accantonare i proventi della devoluzione rinviandone l'utilizzo al momento del perfezionamento della propria iscrizione al RUNTS;
- di versare quanto ricevuto alla Fondazione Italia sociale in caso di esito negativo del procedimento di traslazione.

## Passaggio dal registro APS al RUNTS senza soluzione di continuità

Infine, anche se la nota non lo dice espressamente, è evidente che il passaggio dal registro APS al RUNTS avviene **senza soluzione di continuità** e, pertanto, l'APS è stata considerata operante fin dal momento del suo accesso al registro regionale previsto dalla L. n. [383/2000](#) ora abrogata.

# Falcidia di crediti privilegiati con finanza esterna nell'accordo di composizione

In caso di attestazione di incapacienza l'unica proposta di accordo ammissibile con falcidia deve contemplare tale apporto

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

La questione affrontata dal Tribunale di Forlì, con il decreto emesso il [9 febbraio 2022](#), appare di particolare rilievo, avendo il merito e il pregio di consentire all'operatore di delineare gli irti contorni della "fattibilità giuridica ed economica" di un accordo che preveda la falcidia dei creditori privilegiati.

Venendo al caso affrontato dal decreto, una società semplice, in stato di sovraindebitamento e non soggetta a fallimento in quanto **impresa agricola**, presentava, presso il Tribunale di Forlì, una proposta di accordo di composizione della crisi, la quale, pur avendo raggiunto la maggioranza dei consensi prescritti, veniva comunque rigettata, difettandone la fattibilità giuridica ed economica. Con il proprio decreto, il Tribunale di Forlì, in accoglimento della domanda formulata, in via subordinata, dichiarava aperta la procedura di liquidazione del patrimonio della società, ai sensi dell'[art. 14-ter](#) della L. 3/2012 (in applicazione dei principi di cui alla sentenza n. [61/2021](#) della Corte Costituzionale).

Venendo ora al contenuto del ricorso, la proposta di accordo prevedeva, da un lato, la **prosecuzione** dell'attività agricola della società e, dall'altro, la messa a disposizione dei creditori, in un arco temporale di un quinquennio, di un attivo, che avrebbe dovuto ricavarli, rispettivamente, dall'incasso dei canoni di affitto dell'azienda agricola maturati e maturandi sino alla naturale scadenza del contratto, dai redditi annuali derivanti dalla coltivazione dei terreni e dalla liquidazione dei beni aziendali, ivi compreso il marchio, al termine del contratto di affitto di azienda.

La proposta di accordo prevedeva, inoltre – ed è questo il nodo della questione – un **concorso paritario** tra i creditori privilegiati (nella specie, generali e mobiliari) e i chirografari, giusta l'attestazione, da parte del gestore della crisi incaricato dal debitore, di totale incapacienza del patrimonio mobiliare dell'istante e la conseguente scelta di integrale degradazione al chirografo di tutti i creditori privilegiati, con prudenziale riconoscimento a tutta la massa del medesimo trattamento. La proposta così formulata incontrava la contestazione di un creditore, sulla base del fatto per cui la stessa, prevedendo la distribuzione dell'attivo mobiliare incapiente in misura paritaria tra privilegiati e chirografari, senza essere prioritariamente destinata ai creditori privilegiati, e in assenza di apporti esterni ovvero di immobili liberi da ipoteche, avrebbe dovuto conside-

rarsi inammissibile, poiché evidentemente lesiva dell'ordine delle cause legittime di prelazione.

Il Tribunale di Forlì, con il menzionato decreto, nonostante la raggiunta maggioranza, rigettava la proposta di accordo, difettandone la fattibilità economica e giuridica. Il decreto in esame muove preliminarmente dal corretto presupposto, secondo cui, nell'accordo di composizione, la falcidia dei creditori privilegiati è consentita alle **stesse condizioni** previste per il concordato preventivo: "trattandosi di creditori con privilegio generale mobiliare la totale degradazione per incapacienza è resa possibile dall'attestazione che nell'alternativa liquidatoria nulla sarebbe destinabile ai creditori".

Presente detta attestazione di incapacienza, nel caso di specie, la proposta per poter legittimamente prevedere lo stesso trattamento sia per i chirografari sia per i privilegiati degradati "avrebbe dovuto contemplare l'utilizzo di somme provenienti da **finanza esterna** ovvero dal ricavato della vendita dei beni non coperti da privilegio mobiliare, individuabili essenzialmente in immobili non ipotecati o per la parte eccedente la garanzia (cfr., in tal senso, Cass. n. [10884/2020](#))".

Così non è stato. La proposta, pur corredata da una attestazione di incapacienza del patrimonio mobiliare, ha destinato comunque alla massa, in egual misura, sia che si trattasse di un credito chirografario o titolare di privilegio, risorse provenienti dal **patrimonio mobiliare** (non potendo certamente qualificare i flussi di cassa provenienti dalla prosecuzione dell'attività, finanza esterna). La soluzione proposta non è stata condivisa dal decreto in esame del Tribunale di Forlì.

Ciò sulla base della considerazione, per cui, in presenza di puntuale attestazione di incapacienza del patrimonio mobiliare del debitore, l'unica proposta di accordo – che preveda la falcidia dei crediti privilegiati – che possa dirsi ammissibile **non** rimane che quella che contempli la messa a disposizione dei creditori di un apporto derivante da finanza esterna.

Diversamente, il patrimonio mobiliare proprio, ma in questo caso **non** sarebbe possibile attestare contemporaneamente l'incapacienza del patrimonio mobiliare, da un lato, e la sostenibilità e la fattibilità dell'accordo, dall'altro (pena la contraddittorietà logico-giuridica della relazione), dovrebbe essere destinato prioritariamente ai creditori con **privilegio generale** mobiliare.



# Portale istituzionale del sommerso per potenziare il contrasto al lavoro nero

Il DL 36/2022 prevede diverse misure anche contro il fenomeno infortunistico

/ Luca MAMONE

Tra le numerose misure per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (**PNRR**) presenti nel DL [36/2022](#), entrato vigore lo scorso 1° maggio, trovano posto anche alcune disposizioni in materia di lavoro.

Il provvedimento in esame prevede l'istituzione del "Portale istituzionale del sommerso" ai fini di un **potenziamento** delle attività di vigilanza ([art. 19](#)), nuove misure per il contrasto del fenomeno infortunistico ([art. 20](#)), nonché un rafforzamento del sistema di certificazione della parità di genere nell'ambito degli appalti pubblici ([art. 34](#)).

Procedendo con ordine, l'art. 19 del DL 36/2022, modificando l'[art. 10](#) del DLgs. 124/2004, interviene con l'intento di rendere più efficace la programmazione dell'attività ispettiva e il monitoraggio del fenomeno del **lavoro sommerso** su tutto il territorio nazionale.

A tal fine, si dispone che le risultanze dell'attività di vigilanza svolta dall'Ispettorato nazionale del Lavoro, dal personale ispettivo dell'INPS, dell'INAIL, dell'Arma dei Carabinieri e della Guardia di finanza avverso violazioni in materia di lavoro sommerso, nonché in materia di lavoro e legislazione sociale, confluiscono in un **portale unico** nazionale gestito dal medesimo INL e denominato Portale nazionale del sommerso (PNS).

Operativamente, nel PNS dovranno confluire i **verbali ispettivi** nonché ogni altro provvedimento conseguenziale all'attività di vigilanza, compresi tutti gli atti relativi ad eventuali contenziosi instaurati sul medesimo verbale. Di fatto il Portale in argomento dovrà sostituire e integrare le banche dati già esistenti attraverso le quali l'Ispettorato nazionale del Lavoro, l'INPS e l'INAIL condividono le risultanze degli accertamenti ispettivi.

Un'altra misura di rilievo, prevista all'art. 20 del DL 36/2022, ha invece la finalità di assicurare un'efficace azione di contrasto al fenomeno infortunistico e di tutela della salute e della **sicurezza** sui luoghi di lavoro nella fase di realizzazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza.

Con l'occasione, si richiede all'INAIL di promuovere appositi **protocolli** di intesa con aziende e grandi gruppi industriali impegnati nella esecuzione dei singoli interventi previsti dal PNRR.

Tra le varie, il provvedimento richiede innanzitutto l'attivazione di programmi straordinari di **formazione** in materia di salute e sicurezza che, fermi restando gli obblighi formativi spettanti al datore di lavoro, mirino

a qualificare ulteriormente le competenze dei lavoratori nei settori caratterizzati da maggiore crescita occupazionale in ragione degli investimenti programmati.

Si richiede, inoltre, la predisposizione di progetti di ricerca e **sperimentazione** di soluzioni tecnologiche in materia, tra l'altro, di robotica, esoscheletri, sensoristica per il monitoraggio degli ambienti di lavoro, materiali innovativi per l'abbigliamento lavorativo, dispositivi di visione immersiva e realtà aumentata, per il miglioramento degli standard di salute e sicurezza sul lavoro.

## Specifici protocolli per la sicurezza in azienda

Ancora, tali protocolli possono avere ad oggetto lo sviluppo di strumenti e modelli organizzativi avanzati di analisi e gestione dei rischi per la salute e sicurezza negli ambienti di lavoro, inclusi quelli da **interferenze** generate dalla compresenza di lavorazioni multiple, nonché iniziative congiunte di comunicazione e promozione della cultura della salute e sicurezza sui luoghi di lavoro.

Una terza misura di rilievo indicata all'art. 34 del DL 36/2022 prevede invece rafforzamento del sistema di certificazione della **parità di genere** di cui all'[art. 46-bis](#) del DLgs. 198/2006 (si veda ["Definiti i parametri per la certificazione della parità di genere"](#) di oggi) nell'ambito degli appalti pubblici, così come disciplinati dal DLgs. [50/2016](#) (c.d. "Codice dei contratti pubblici").

In particolare, integrando l'[art. 93](#) comma 7 del DLgs. 50/2016 si dispone che nei contratti di servizi e forniture, l'importo della **garanzia** per la partecipazione alla procedura disciplinata dalla predetta norma sia ridotto del 30% per gli operatori economici in possesso dei rating di legalità e di impresa o della attestazione del modello organizzativo, ai sensi del DLgs. [231/2001](#), o in possesso di certificazione della parità di genere.

Con un secondo intervento all'art. 95 del Codice dei contratti pubblici, si richiede invece alle amministrazioni aggiudicatrici di indicare nel bando di gara (nell'avviso o nell'invito) il **maggiore punteggio** relativo anche all'adozione di politiche tese al raggiungimento della parità di genere comprovata appunto dal possesso della certificazione della parità di genere.

## Esonero dagli obblighi di fatturazione e invio dei corrispettivi per la raccolta delle giocate

Con la risposta a interpello n. [242](#) pubblicata ieri, 3 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le somme corrisposte dal bookmaker a favore dei c.d. punti di **raccolta delle giocate**, a titolo di compenso per i relativi servizi, ritenuti esenti da IVA ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 nn. 6) e 7) del DPR 633/72, non sono soggette agli obblighi di fatturazione e di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi.

In tal senso, viene rilevato che l'[art. 22](#) del DPR 633/72 consente di non emettere fattura solo per alcune operazioni, fra cui quelle previste al n. 7) dell'art. 10 dello stesso decreto.

Inoltre, l'[art. 21](#) comma 6 del DPR 633/72, nel disporre l'**obbligo** di fatturazione per specifiche operazioni per le quali l'IVA non è comunque dovuta, lo esclude per le operazioni esenti indicate al n. 6) dell'[art. 10](#) del DPR 633/72. Posto che tali operazioni non sono ricomprese neppure tra quelle di cui all'[art.](#)

[22](#) del DPR 633/72, e dunque non sono soggette agli obblighi di memorizzazione e invio di cui all'[art. 2](#) del DLgs. 127/2015 (cfr. risposta a interpello n. [9/2020](#)), i relativi corrispettivi possono essere semplicemente annotati nell'apposito registro.

Le operazioni di cui al citato n. 7) risultano altresì esonerate da **qualunque obbligo documentale** ai sensi dell'[art. 2](#) comma 1 lett. h) del DPR 696/96 e dell'[art. 1](#) del DM 10 maggio 2019; per l'effetto, anche i relativi corrispettivi possono essere solamente annotati sull'apposito registro.

In definitiva, salva una specifica richiesta del cliente, le operazioni esenti sopra indicate, relative alla raccolta delle giocate, sono **escluse** da qualunque obbligo di certificazione fiscale, ivi compresi gli obblighi stabiliti, rispettivamente, dagli [artt. 1](#) e [2](#) del DLgs 127/2015, fermo restando, però, l'obbligo di annotazione nel registro dei corrispettivi.

## Bancarotta patrimoniale ampia nelle società di persone

La Cassazione, nella sentenza n. [17092/2022](#), ha stabilito che, nelle **società di persone**:

- la condotta del socio uscente per **recesso** che prelevi dalle casse sociali somme asseritamente corrispondenti al credito vantato nei confronti della società – in riferimento al suo diritto a vedersi liquidata la quota – senza alcuna indicazione di elementi oggettivi che ne consentano un'adeguata valutazione, costituisce un atto di disposizione patrimoniale **intrinsecamente arbitrario**, che, in quanto idoneo a esporre a pericolo le ragioni dei creditori, è tale da integrare il delitto di

bancarotta per distrazione;

- il potere di amministrazione **disgiunta** spettante, di regola, a ciascun socio, non vale, di per sé, a esonerare il socio, che non si sia reso autore di condotte pregiudizievoli per la società e i creditori, da responsabilità anche penale, a titolo di **concorso** in bancarotta fraudolenta patrimoniale, in caso di dichiarazione di fallimento, essendo egli onerato del potere-dovere di vigilare sulla complessiva gestione della società, salvo che non adduca specifiche e documentate ragioni atte a dare conto dell'**inesigibilità** del relativo esercizio.