

Giovedì 26 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

I buoni spesa ai lavoratori non sono da riferire a categorie di dipendenti

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

L'erogazione ai lavoratori dipendenti di **buoni spesa**, se di valore non superiore a 258,23 euro per il periodo d'imposta, non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 51 [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Crediti prededucibili con consecuzione tra concordato e amministrazione straordinaria

/ Antonio NICOTRA

L'art. 20 della L. 270/99 stabilisce che i crediti sorti per la **continuazione** dell'esercizio dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore dopo la dichiarazione dello [...]

PAGINA 9

FISCO

Credito d'imposta formazione 4.0 incrementato per le PMI

Lo prevede il DL Aiuti, ma solo in presenza di determinate condizioni

/ Pamela ALBERTI

L'art. 22 del DL 50/2022 (c.d. DL "Aiuti") interviene sul credito d'imposta per la **formazione 4.0** "al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale".

In particolare, la nuova disposizione prevede un **incremento** della misura del credito d'imposta per le PMI in presenza di determinate condizioni. Nello specifico, viene disposto che "le aliquote del credito d'imposta del 50 per cento e del 40 per cento previste dall'articolo 1, comma 211, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, 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 rispettivamente aumentate al 70 per cento e al 50 per cento".

Pertanto, il credito d'imposta in relazione alle suddette spese viene **incrementato**:

- per le piccole imprese, dal 50% al 70%;

- per le medie imprese, dal 40% al 50%. La norma dispone altresì che l'incremento delle aliquote è tuttavia previsto solo **a condizione** che:

- le attività formative siano erogate dai **soggetti** individuati con decreto del Ministro dello Sviluppo economico (da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del DL 50/2022);

- i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano **certificati** secondo le modalità stabilite con il medesimo decreto ministeriale.

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. Nessuna modifica per le **grandi imprese**, per le quali il credito d'imposta per la formazione 4.0 resta fissato in misura pari al 30% delle spese ammissibili, con limite massimo annuale pari a 250.000 euro.

Riepilogando, a seguito delle modifiche apportate, il credito d' [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Panoramica dell'Agenzia sugli ISA per il periodo d'imposta 2021

Regime agevolato anche per docenti e ricercatori rientrati nel 2016 e nel 2017

Verso la testimonianza scritta nel processo tributario

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

IMPRESA

In Gazzetta Ufficiale le regole per il Registro dei titolari effettivi

/ Maurizio MEOLI

È finalmente approdato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 11 marzo 2022 n. 55, che disciplina le modalità di comunicazione [...]

PAGINA 4

I buoni spesa ai lavoratori non sono da riferire a categorie di dipendenti

Rientrano nei fringe benefit, non tassati se di valore non superiore a 258,23 euro per il 2022

/ Carlotta Anna Maria GHIO e Massimo NEGRO

L'erogazione ai lavoratori dipendenti di **buoni spesa**, se di valore non superiore a 258,23 euro per il periodo d'imposta, non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'[art. 51](#) comma 3 del TUIR. Per gli anni 2020 e 2021, si ricorda, tale soglia è stata elevata a 516,46 euro, ai sensi dell'[art. 112](#) del DL 104/2020, come modificato dall'[art. 6-quinquies](#) del DL 41/2021.

Con riferimento alla **determinazione** del reddito di lavoro dipendente, l'[art. 51](#) comma 1 del TUIR stabilisce che **tutte** le somme e i valori a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche se sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente. Secondo tale disciplina, pertanto, anche i c.d. *fringe benefit*, benefici accessori alla retribuzione erogati ai lavoratori, costituiscono elementi aggiuntivi della retribuzione vera e propria e concorrono, in linea generale, alla formazione del reddito tassato in capo al lavoratore dipendente.

Una **deroga** a tale previsione normativa è costituita dal comma 3 dello stesso [art. 51](#), in base al quale il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati complessivamente di importo non superiore a 258,23 euro nel periodo d'imposta non concorre alla formazione del reddito dei lavoratori dipendenti: qualora tale valore fosse superiore al limite citato, lo stesso concorre però interamente a formare il reddito (non si tratta quindi di una franchigia).

In linea generale, nella prassi dell'Amministrazione finanziaria con il termine *fringe benefit* s'intendono i beni e i servizi forniti al dipendente diversi dalle somme in denaro. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la circolare 15 giugno 2016 n. [28](#) (§ 2.4), che i **titoli di legittimazione** che rappresentano i *benefit*, ai sensi del comma 3-*bis* dell'[art. 51](#) del TUIR, anche se connotati da un valore nominale, non configurano denaro. I buoni spesa erogati ai lavoratori dipendenti rientrano quindi nella categoria dei *fringe benefit*.

Pertanto, i buoni spesa che il datore di lavoro intende concedere ai lavoratori dipendenti non concorrono alla formazione del reddito dei lavoratori se, sommati agli altri eventuali beni ceduti o servizi prestati nel pe-

riodo d'imposta, sono di valore complessivo non superiore a **258,23** euro, considerando in tale sommatoria solo gli importi tassabili in capo al percettore del reddito (C.M. 23 dicembre 97 n. [326](#), § 2.3.1). Se il limite viene superato l'intero valore concorre a formare il reddito.

Si evidenzia che nel comma 3 dell'[art. 51](#) del TUIR non vi è uno specifico riferimento a **categorie di lavoratori**: l'esclusione dal reddito opera quindi anche se i buoni spesa sono erogati ad un solo dipendente, non essendo richiesto che l'erogazione sia concessa alla generalità o a categorie di dipendenti.

Devono altresì ritenersi ammissibili **importi differenziati** tra i dipendenti indipendentemente dalla categoria di appartenenza.

Il riferimento alla generalità o a categorie di dipendenti è invece presente in alcune specifiche previsioni dell'[art. 51](#) comma 2 del TUIR, che disciplina alcuni casi in cui particolari prestazioni di servizi e somme erogate ai dipendenti non concorrono alla formazione del reddito, se concesse alla **generalità** o a categorie di dipendenti. Come sopra indicato, i buoni spesa non rientrano però in queste disposizioni dell'[art. 51](#) comma 2 del TUIR, ma nella disciplina dei successivi commi 3 e 3-*bis*.

Erogazione mediante documenti di legittimazione

In merito alla **documentazione** relativa all'erogazione di tali *fringe benefit*, ai sensi dell'[art. 51](#) comma 3-*bis* del TUIR, l'erogazione dei beni o dei servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale. L'[art. 6](#) del DM 25 marzo 2016 del Ministero del Lavoro ha ulteriormente precisato che i documenti di legittimazione relativi a beni e servizi esclusi da imposizione non possono essere utilizzati da persona diversa dal titolare e non possono essere monetizzati o ceduti a terzi.

I beni e servizi possono essere **cumulativamente** indicati in un unico documento di legittimazione, purché il valore complessivo non ecceda il limite di importo previsto dal comma 3 dell'[art. 51](#) del TUIR.

Credito d'imposta formazione 4.0 incrementato per le PMI

Lo prevede il DL Aiuti, ma solo in presenza di determinate condizioni

/ Pamela ALBERTI

L'art. 22 del DL 50/2022 (c.d. DL "Aiuti") interviene sul credito d'imposta per la **formazione 4.0** "al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale".

In particolare, la nuova disposizione prevede un **incremento** della misura del credito d'imposta per le PMI in presenza di determinate condizioni.

Nello specifico, viene disposto che "le aliquote del credito d'imposta del 50 per cento e del 40 per cento previste dall'[articolo 1](#), comma 211, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, 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 rispettivamente aumentate al 70 per cento e al 50 per cento".

Pertanto, il credito d'imposta in relazione alle suddette spese viene **incrementato**:

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

La norma dispone altresì che l'incremento delle aliquote è tuttavia previsto solo **a condizione** che:

- le attività formative siano erogate dai **soggetti** individuati con decreto del Ministro dello Sviluppo economico (da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del DL [50/2022](#));
- i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano **certificati** secondo le modalità stabilite con il medesimo decreto ministeriale.

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.

Nessuna modifica per le **grandi imprese**, per le quali il credito d'imposta per la formazione 4.0 resta fissato in misura pari al 30% delle spese ammissibili, con limite massimo annuale pari a 250.000 euro.

Riepilogando, a seguito delle modifiche apportate, il credito d'imposta per la formazione 4.0 è quindi rico-

nosciuto nella misura del:

- 70% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 300.000 euro per le **piccole imprese**, a condizione che le attività formative siano erogate dai soggetti individuati con DM di prossima emanazione e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati secondo le modalità stabilite con il medesimo DM;
- 50% delle spese ammissibili nel limite massimo annuale di 250.000 euro per le **medie imprese**, a condizione che le attività formative siano erogate dai soggetti individuati con DM di prossima emanazione e che i risultati relativi all'acquisizione o al consolidamento delle suddette competenze siano certificati secondo le modalità stabilite con il medesimo DM;
- 30% delle spese ammissibili per le **grandi imprese** nel limite massimo annuale di 250.000 euro.

Riduzione della misura in assenza dei requisiti

L'art. 22 comma 2 del DL 50/2022 dispone inoltre che con riferimento ai progetti di formazione avviati successivamente "alla data di entrata in vigore del presente decreto", vale a dire successivamente al **18 maggio 2022**, che non soddisfino le suddette condizioni previste, le misure del credito d'imposta sono rispettivamente diminuite al 40% (per le piccole imprese) e al 35% (per le medie imprese).

Non è stata modificata la disposizione prevista nel citato art. 1 comma 211 della L. 160/2019 secondo cui la misura del credito d'imposta è aumentata per tutte le imprese, fermo restando i limiti massimi annuali, al **60%** nel caso in cui i destinatari della formazione ammissibile rientrino nelle categorie dei lavoratori dipendenti svantaggiati o molto svantaggiati, come definite dal decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del [17 ottobre 2017](#).

Si rileva inoltre che l'art. 22 del DL "Aiuti" non interviene sul termine ultimo dell'agevolazione, che resta quindi, allo stato attuale, fissato al **31 dicembre 2022**.

In Gazzetta Ufficiale le regole per il Registro dei titolari effettivi

Pubblicato il DM su comunicazione e accesso ai dati, mancano solo i provvedimenti attuativi

/ Maurizio MEOLI

È finalmente approdato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri il decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 11 marzo 2022 n. 55, che disciplina le modalità di comunicazione e accesso ai dati e alle informazioni relativi ai **titolari effettivi** di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali e di istituti giuridici affini al trust.

Le comunicazioni di tali dati e informazioni in apposite sezioni del Registro delle imprese saranno effettuate a partire da quando interverranno una serie di **provvedimenti attuativi**. In particolare, si dovrà procedere entro sessanta giorni decorrenti dal momento in cui, intervenuti i suddetti provvedimenti attuativi, l'operatività del sistema sarà accertata con provvedimento del MISE da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale.

Seguendo le medesime modalità saranno da comunicare eventuali **variazioni** di dati e informazioni entro trenta giorni dal compimento dell'atto che dà luogo alla variazione. Sempre seguendo le medesime modalità, inoltre, dati e informazioni comunicati saranno da confermare annualmente: entro dodici mesi dalla data della prima comunicazione o dall'ultima comunicazione di variazione o dall'ultima conferma. La conferma potrà essere presentata, per le società di capitali, contestualmente all'adempimento del deposito del bilancio, allegata alla relativa pratica.

Proprio con riguardo alle società di capitali, poi, si ricorda che il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile la proprietà **diretta o indiretta** dell'ente ovvero il relativo controllo. Costituisce indicazione di proprietà diretta la titolarità di una partecipazione superiore al 25% del capitale del cliente, detenuta da una persona fisica.

Costituisce indicazione di proprietà indiretta la titolarità di una percentuale di partecipazioni superiore al 25% del capitale del cliente, posseduto per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

Nelle ipotesi in cui l'esame dell'assetto proprietario non consenta di individuare in maniera univoca la persona fisica o le persone fisiche cui è attribuibile la proprietà diretta o indiretta dell'ente, il **titolare effettivo** coincide con la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile il controllo del medesimo in forza: del controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria; del controllo di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria; dell'esistenza di particolari

vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.

Qualora l'applicazione dei criteri di cui sopra non consenta di individuare univocamente uno o più titolari effettivi, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche titolari, conformemente ai rispettivi assetti organizzativi o statutari, di poteri di **rappresentanza legale**, amministrazione o direzione della società o del cliente comunque diverso dalla persona fisica ([art. 20](#) del DLgs. 231/2007).

Come precisato dalle Linee Guida CNDCEC del [febbraio 2021](#), le modalità di individuazione del titolare effettivo risultano **"scalari" e non "alternative"**. Peraltro, di tali dati le singole società dovrebbero già essere in possesso in applicazione di quanto previsto dal comma 3 dell'[art. 22](#) del DLgs. 231/2007 (previsione che, in caso di inerzia o rifiuto ingiustificato da parte del socio, avrebbe già dovuto comportare l'impossibilità di esercitare il diritto di voto).

L'**omessa comunicazione** delle informazioni sul titolare effettivo al Registro delle imprese sarà punita con la sanzione amministrativa da 103 a 1.032 euro di cui all'[art. 2630](#) c.c. Se la comunicazione avviene nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo.

L'**accesso ai dati** e alle informazioni sulla titolarità effettiva è consentito a talune autorità, al pubblico e ai soggetti obbligati al rispetto della disciplina antiriciclaggio (ad esempio, i dottori commercialisti).

L'accesso di tali ultimi soggetti è funzionale agli adempimenti prescritti per l'esecuzione dell'**adeguata verifica** della clientela e richiede un previo accreditamento attraverso apposito sistema reso disponibile dal gestore e comunicato al soggetto obbligato richiedente a mezzo PEC. A tali fini il soggetto obbligato presenta alla Camera di commercio competente una autodichiarazione, resa ai sensi degli [artt. 46 e 47](#) del DPR 445/2000, in cui indicare, tra l'altro, l'appartenenza ad una delle categorie di soggetti tenuti al rispetto degli obblighi antiriciclaggio. Una volta ottenuto l'accreditamento, i soggetti obbligati potranno effettuare l'accesso per due anni decorrenti dalla data del primo accreditamento o dalla data del rinnovo.

I soggetti obbligati sono anche tenuti a **segnalare** tempestivamente le eventuali difformità tra le informazioni sulla titolarità effettiva ottenute per effetto dalla consultazione della sezione del Registro delle imprese e quelle acquisite in sede di adeguata verifica della clientela.

Panoramica dell'Agenzia sugli ISA per il periodo d'imposta 2021

La circolare n. 18 esamina gli elementi relativi agli indici, che presentano una sostanziale continuità con quanto accaduto nel passato

/ REDAZIONE

Con la circolare n. 18 pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate riepiloga gli elementi relativi agli indici sintetici di affidabilità fiscale (**ISA**) per il periodo d'imposta 2021, caratterizzati da una sostanziale continuità con quanto avvenuto nel passato.

L'Amministrazione finanziaria spiega infatti che il processo evolutivo e di aggiornamento dello strumento, finalizzato a tener conto degli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del COVID-19 per il periodo d'imposta 2021, rappresenta la **logica prosecuzione** del percorso metodologico intrapreso lo scorso anno. Non sono quindi presenti indicazioni relative ad aspetti interpretativi con carattere di novità.

Nel dettaglio, la circolare esamina: gli interventi straordinari sugli indici; la modulistica; gli ulteriori dati forniti dall'Agenzia; il software applicativo "Il tuo ISA 2022"; il regime premiale.

In relazione agli **interventi straordinari**, l'Agenzia ricorda che l'obiettivo che ha maggiormente caratterizzato le lavorazioni degli ISA degli ultimi due anni è stato quello di intercettare, come previsto dall'[art. 148](#) del DL 34/2020, gli effetti di natura straordinaria della crisi economica e dei mercati conseguente al perdurare dell'emergenza da COVID-19.

Con il DM [29 aprile 2022](#) sono stati quindi approvati i **correttivi** che adeguano il funzionamento degli indicatori elementari agli effetti negativi determinatisi per effetto dell'emergenza sanitaria (si veda "[In Gazzetta i correttivi ISA e le ulteriori cause di esclusione](#)" del 14 maggio).

Sono poi state introdotte **nuove cause di esclusione** connesse alle situazioni in cui gli effetti economici negativi della pandemia in corso si sono manifestati con tale significatività da non consentire, potenzialmente, una corretta applicazione degli indici.

Con i DM [21 marzo 2022](#) e 29 aprile 2022 è stato previsto che gli ISA non trovino applicazione per i contribuenti che:

- hanno subito una diminuzione dei ricavi di cui all'[art. 85](#) comma 1, esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui all'[art. 54](#) comma 1 del TUIR, di almeno il **33%** nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019;
- hanno aperto la partita IVA a partire dal **1° gennaio 2019**;
- esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate da specifici codici attività.

Per quanto riguarda la **modulistica**, è confermata la struttura generale adottata dal primo anno di applicazione, in base alla quale sono previste Istruzioni Parte generale e istruzioni comuni, utili per la compilazione di tutti gli ISA, per i quadri A (personale), F (dati contabili impresa) e H (dati contabili lavoro autonomo).

Tra le novità contenute nei modelli, la circolare n. 18 segnala la presenza nel **modello CG61U** dell'informazione relativa alle "Deduzioni forfetarie [art. 66](#), comma 4 del T.U.I.R." richiesta nel rigo C55 del Quadro C – Elementi specifici dell'attività.

L'introduzione della nuova informazione assume rilievo per l'applicazione dell'ISA CG61U, applicabile al folto gruppo di codici attività riconducibile agli **Intermediari del commercio**, dato che nella formula di calcolo dell'indicatore elementare di anomalia "Incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi, al netto delle deduzioni forfetarie", il valore dei costi residuali di gestione è stato decurtato dell'importo della deduzione forfetaria di cui all'[art. 66](#) comma 4 del TUIR, con riferimento ai contribuenti in regime di contabilità semplificata.

Per alcuni modelli, approvati per il periodo d'imposta 2021, è poi previsto un apposito **quadro E** – Dati per la revisione, con cui sono richieste ulteriori informazioni, non rilevanti ai fini del calcolo dell'ISA per l'anno di applicazione, ma ritenute utili per le attività di analisi correlate alle evoluzioni degli indici nelle successive annualità, al fine di garantirne la costante aderenza rispetto alle attività economiche cui si riferiscono.

Anche per gli ISA in applicazione al periodo d'imposta 2021 occorre poi procedere all'acquisizione dei dati resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate (cosiddette "variabili **precalcolate**"). In merito, l'Amministrazione finanziaria osserva che nessun elemento di novità è stato introdotto nelle modalità di consultazione e acquisizione dei dati "precalcolati" e nella loro struttura. Anche i contenuti delle variabili precalcolate risultano sostanzialmente ricalcare quelli dello scorso anno.

Stessa sorte per il **software** "Il tuo ISA 2022", la cui struttura replica quella già prevista per i precedenti periodi di applicazione degli indici. Il software ripropone poi la funzionalità di importazione dei dati contabili dal modello REDDITI già disponibile per la campagna dichiarativa dello scorso anno.

Infine, per il **regime premiale**, la circolare n. 18 rimanda alle indicazioni fornite dal provv. n. [143350](#) del 27 aprile 2022 (si veda "[Invariati i punteggi ISA per l'accesso ai benefici del regime premiale](#)" del 28 aprile).

Regime agevolato anche per docenti e ricercatori rientrati nel 2016 e nel 2017

In base alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/2022 non è, però, possibile il recupero retroattivo delle annualità non fruite

/ Luisa CORSO

Con la circolare n. 17 di ieri, 25 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito all'opzione relativa al **prolungamento** del regime agevolato per docenti e ricercatori di cui all'[art. 44](#) del DL 78/2010, ponendo rimedio ad alcuni dubbi interpretativi emersi in seguito al provv. n. [102028/2022](#).

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 763 della L. 234/2021 (in vigore dal 1° gennaio 2022) ha introdotto la facoltà, per i docenti e ricercatori trasferitisi in Italia prima del 2020, di richiedere il prolungamento a **8, 11 e 13 anni** della durata del regime agevolativo mediante assolvimento di un onere una tantum, in presenza di condizioni legate, alternativamente, alla presenza di uno o più figli minorenni o all'acquisto di un'unità immobiliare residenziale in Italia (analogamente a quanto previsto dall'[art. 44](#) comma 3-ter del DL 78/2010 per i docenti e ricercatori trasferitisi dal 2020).

In primo luogo, la circolare n. 17/2022 chiarisce che i requisiti per accedere al beneficio per gli ulteriori periodi devono essere posseduti "al momento dell'**esercizio dell'opzione**".

In altre parole, ad avviso dell'Agenzia:

- il requisito della presenza di almeno un figlio e/o tre figli minorenni anche in affido preadottivo deve sussistere **nel periodo di imposta** in cui è effettuato il versamento dell'onere di ingresso (la circostanza per cui, successivamente, i figli diventino maggiorenni non determina la perdita dei benefici fiscali);
- nel caso di acquisto dell'unità immobiliare il termine di 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione (per divenire proprietario dell'immobile senza decadere dal beneficio) va calcolato dal **giorno del versamento** e fino al giorno antecedente la conclusione dei 18 mesi successivi all'effettuazione del versamento (l'esempio proposto è quello del versamento effettuato entro il 10 febbraio 2022, con acquisto dell'unità immobiliare entro e non oltre il 9 agosto 2023, pur se l'ipotesi del versamento a tale data pare meramente esemplificativo, posto che, allo stato attuale, non sono stati istituiti i codici tributo); non integra, invece, il presupposto per l'estensione del regime agevolato la sottoscrizione di un preliminare di compravendita, in quanto lo stesso non produce effetti traslativi della proprietà.

Il provv. Agenzia delle Entrate 31 marzo 2022 n. 102028, nel definire le modalità di esercizio della facoltà, subordina l'accesso al beneficio, da parte dei lavoratori dipendenti, alla presentazione di un'apposita **richiesta**

scritta al datore di lavoro, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione (che, come evidenziato nella circ. n. 17/2022, per i soggetti che si sono trasferiti prima del 2020 coincide con la conclusione del **terzo periodo d'imposta** successivo a quello del trasferimento della residenza fiscale in Italia).

Il medesimo provvedimento stabilisce che, per i lavoratori per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2021, la presentazione deve essere effettuata entro il **27 settembre 2022**. Entro gli stessi termini va effettuato il versamento, mediante F24, dell'onere di ingresso.

Diversamente, i soggetti che esercitano un'attività di lavoro autonomo comunicano l'opzione in esame nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale hanno effettuato il versamento del suddetto onere.

La previsione del termine transitorio del 27 settembre 2022 per i soli soggetti per cui il primo periodo di fruizione dell'agevolazione è terminato il "31 dicembre 2021" poneva il dubbio circa la facoltà di accesso alla proroga per i soggetti che, **trasferitisi nel 2016 o nel 2017**, non si trovassero, a tale data, in costanza di regime.

La circolare in commento ammette l'esercizio dell'opzione anche per tali soggetti in ragione del fatto che gli stessi beneficiavano del regime di favore "alla data del 31 dicembre 2019", requisito richiesto, tra gli altri, dall'art. 1 comma 763 della L. 234/2021, a condizione, tuttavia, che gli stessi soddisfino, all'atto dell'opzione (ovvero all'atto del versamento) i requisiti di legge previsti per il prolungamento in esame.

Al riguardo, l'Agenzia precisa altresì che, tenuto conto dell'entrata in vigore della norma relativa alla facoltà di estensione, il predetto regime opera "solo a decorrere **dall'anno di imposta 2022**", computando però gli ulteriori periodi dal periodo di imposta in cui è stata trasferita la residenza fiscale in Italia.

Ne consegue che un soggetto rientrato nel 2016 (che ha fruito del beneficio fino al 2019) può esercitare l'opzione nel 2022, in presenza dei requisiti di legge, al fine di **"riattivare"** il beneficio dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2023, ove lo stesso spetti per otto periodi di imposta (non sembra quindi possibile "recuperare" il beneficio per gli anni 2020 e 2021, pur se, ad esempio, per il 2021 sono pendenti i termini di presentazione della dichiarazione).

Verso la testimonianza scritta nel processo tributario

Per l'ammissibilità della prova occorre che la pretesa fiscale sia fondata su verbali

/ Dario AUGELLO e Gabriella DE MATTIA

Tra le novità del Ddl. di riforma della giustizia tributaria approvato dal Governo è prevista l'introduzione della **prova testimoniale scritta**.

In particolare, verrebbe modificato l'[art. 7](#) comma 4 del DLgs. [546/92](#), prevedendo tra i poteri delle Commissioni tributarie l'ammissione della prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'[art. 257-bis](#) c.p.c., ma solo ove ritenuto "assolutamente necessario" dal giudice e anche "senza l'accordo delle parti".

Prima di analizzare la proposta di riforma, è utile rammentare che nel rito tributario, stante l'attuale divieto di prova testimoniale, è ammessa la c.d. **dichiarazione di terzo**, che il giudice valuta liberamente.

Passando all'esame della riforma, essa appare **criticabile** nel suo complesso per diversi motivi.

In primo luogo, la prova testimoniale scritta appare una "extrema ratio" cui il giudice può ricorrere solo in caso di **necessità assoluta** ai fini della decisione.

È vero che nel processo civile la prova testimoniale scritta è residuale, ma nel senso che in generale la prova testimoniale è valutata dal giudice quando è rilevante per la decisione, con la possibilità in via di eccezione di raccogliere per iscritto (invece che oralmente) le risposte del testimone in presenza di particolari circostanze.

Diversamente, la prova testimoniale scritta così come prevista nella riforma del processo tributario, essendo l'unica forma di assunzione di detta prova, trova ingresso solo nel caso in cui il giudice non possa diversamente decidere la causa.

Posto che non si comprende se tale valutazione di necessità sia **sindacabile**, è prevedibile che a questa condizione la disposizione in commento verrà raramente applicata.

In secondo luogo, non è richiesto l'**accordo delle parti**, pertanto il giudice può ammettere la testimonianza scritta su richiesta di una sola parte senza la previa approvazione della controparte.

Ciò però non è in linea con i principi del **giusto processo** e del contraddittorio, posto che la dichiarazione scritta viene resa al di fuori del processo senza possibilità di un controesame del teste o di un confronto dei testimoni e con un opinabile vaglio *ex post* del giudice circa l'attendibilità del teste.

In realtà la soluzione più coraggiosa sarebbe stata quella di introdurre la **testimonianza orale**, circoscrivendo l'assunzione della testimonianza scritta a casi di necessità, come avviene nel processo civile.

Se fosse confermata l'ammissione della prova testimoniale solo nella forma scritta, sarebbe auspicabile che si preveda un termine per il deposito di memorie per svolgere tutte le eccezioni sulla richiesta di ammissio-

ne svolta dalla controparte (es. irrilevanza per la decisione, inammissibilità della prova testimoniale o dei capitoli di prova, inattendibilità e/o incapacità del teste, ecc.), nonché di richiedere la prova contraria oppure indicare ulteriori capitoli di prova o testi.

In terzo luogo, secondo la proposta di riforma, la testimonianza scritta sarebbe ammessa solo quando "la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso. In tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale".

Il tenore letterale induce a ritenere che la presenza di un verbale o di altro atto fidefacente, da cui origina l'accertamento, sia solo un **presupposto** per ammettere la testimonianza scritta, senza però delimitare l'oggetto della prova.

Ferma restando l'efficacia dell'atto pubblico *ex art. 2700* c.c., sui capitoli di prova occorre però distinguere la posizione del contribuente da quella del Fisco.

Il **contribuente** dovrebbe avere la possibilità di chiedere la prova testimoniale, non solo per confutare la veridicità sostanziale delle dichiarazioni sfavorevoli rese da terzi a pubblici ufficiali, ma anche per provare fatti ulteriori rispetto a quelli emergenti da verbali o dall'avviso di accertamento, nei limiti dei motivi di ricorso.

Invece il **Fisco** dovrebbe avere la possibilità di chiedere la prova testimoniale solo per rafforzare la prova dei fatti risultanti da verbali o dall'avviso di accertamento, senza possibilità di allegare fatti nuovi, in quanto ciò comporterebbe l'integrazione dell'avviso di accertamento nel processo, che è preclusa.

Ad esempio, qualora sia constatata con prove documentali nel PVC l'esistenza di una **contabilità in nero** a carico di un imprenditore, il Fisco, nel corso del processo, potrà raccogliere testimonianze di clienti circa eventuali pagamenti non fatturati, mentre il contribuente potrà dimostrare l'esistenza di eventuali costi neri da contrapporre ai ricavi accertati.

L'ultimo aspetto, che meriterebbe di essere chiarito, è l'applicabilità delle **norme civilistiche** previste in generale per la prova testimoniale, cui soggiace anche la prova testimoniale scritta di cui all'*art. 257-bis*: si pensi al divieto di testimonianza per i contratti per cui è richiesta la forma scritta (*art. 2725* c.c.).

Allo stesso modo dovrebbe essere reclamabile *ex art. 178* c.p.c. l'ordinanza con cui il giudice dispone l'ammissione della testimonianza scritta.

Infine si auspica che l'introduzione della testimonianza scritta non cancelli la valenza consolidata delle dichiarazioni di terzo. Una decisione in tale senso limiterebbe in modo ingiustificato il diritto di difesa, stanti i limiti previsti dalla nuova **testimonianza scritta**.

La dichiarazione di successione spetta ai chiamati anche con qualità di erede incerta

Diritto al rimborso se all'esito del giudizio risultano eredi soggetti diversi da quelli che hanno presentato la dichiarazione e pagato l'imposta

/ Cecilia PASQUALE

In pendenza dell'accertamento giudiziale sull'operatività della successione testamentaria o legittima, l'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione incombe **solidalmente** sui chiamati all'eredità, almeno fino al momento della loro rinuncia ex [art. 28](#) comma 5 del DLgs. 346/90.

Così si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [296](#), pubblicata ieri, pronunciandosi su un quesito posto dal custode dell'eredità, oggetto di **sequestro giudiziario** ex [art. 670](#) c.p.c. a seguito di una contestazione sull'operatività o meno del testamento.

La *de cuius*, nel testamento, aveva nominato erede universale il fratello e, per il caso di **commorienza**, altri due soggetti per un 1/2 ciascuno.

Poiché il fratello della defunta era premorto alla testatrice (dunque non si era verificata la situazione di commorienza), accettava l'eredità il successore *ex lege*; anche i due soggetti individuati nel testamento accettavano l'eredità, ritenendo operante la delazione ivi prevista. Ne nasceva un **giudizio** per l'accertamento della qualità di erede.

Il custode giudiziario chiedeva se egli stesso fosse legittimato a presentare la dichiarazione di successione, analogamente a quanto previsto per il **curatore** dell'eredità giacente, e se le imposte da lui versate potessero essere scomputate dalle imposte dovute dagli eredi, una volta presentata la dichiarazione rettificativa con l'indicazione degli eredi effettivi.

L'Agenzia ha respinto la ricostruzione dell'appellante, sulla base delle argomentazioni che seguono.

Sotto il profilo **normativo**, l'[art. 28](#) commi 2 e 5 del DLgs. 346/90 indica come obbligati a presentare la dichiarazione di successione, tra gli altri, "i chiamati all'eredità e i legatari [...]"; questi sono esonerati dall'obbligo della dichiarazione se, prima di 12 mesi dall'apertura della successione, hanno rinunciato all'eredità o al legato o, non essendo nel possesso di beni ereditari, hanno chiesto la nomina di un curatore dell'eredità.

L'[art. 7](#) comma 4 del DLgs. 346/90 prevede che finché "l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati, l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato". La norma è stata di recente oggetto di una decisione della Suprema Corte (Cass. n. [11832/2022](#)), la quale ha ribadito che il presupposto dell'imposta sulle successioni va individuato nella **chiamata all'eredità** e non nell'accettazione; tale individuazione è condizionata al fatto che il chiamato acquisti poi effettivamente la qualità di erede, per cui l'imposta va determinata

considerando come eredi i chiamati che non provino di aver rinunciato all'eredità o di non avere titolo di erede legittimo o testamentario.

Presupposto dell'obbligo di presentare la dichiarazione, quindi, non è la qualità di erede accettante, bensì quella di chiamato all'eredità, almeno fino al momento della **rinuncia** ex [art. 28](#) comma 5 del DLgs. 346/90.

Nella fattispecie in esame, a prescindere dal tipo di delazione, testamentaria o legittima, in corso di accertamento in giudizio, tutti i soggetti chiamati sono solidalmente obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

Non è legittimato il custode giudiziario

L'Agenzia esclude, inoltre, che alla fattispecie in esame possa applicarsi in via analogica quanto previsto per l'eredità giacente (per la quale l'[art. 28](#) del DLgs. 346/90 dispone che sia il curatore a presentare la dichiarazione): l'istituto in questione opera in presenza di **presupposti** specifici ossia che la possibilità di accettare l'eredità non sia venuta meno, che non ci sia possesso dei beni ereditari e che sia stato nominato un curatore dell'eredità ([art. 528](#) c.c.); inoltre, il curatore cessa dalle sue funzioni quando l'eredità è stata accettata ([art. 532](#) c.c.).

Pertanto, i soggetti obbligati ad assolvere all'obbligo di presentazione della dichiarazione di successione sono i chiamati all'eredità e trovano applicazione gli [artt. 28](#) e [31](#) del DLgs. 346/90, in tema di **modalità** e termini di presentazione della dichiarazione.

Con riferimento all'obbligo di **versamento** dell'imposta, si applica l'[art. 36](#) del DLgs. 346/90, a mente del quale gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari (comma 1) e, fino a quando l'eredità non sia stata accettata (o non sia stata accettata da tutti i chiamati), i chiamati all'eredità, o quelli che non hanno ancora accettato, e gli altri soggetti obbligati alla dichiarazione della successione, esclusi i legatari, rispondono solidalmente dell'imposta nel limite del valore dei beni ereditari rispettivamente posseduti.

Pertanto, se all'esito del giudizio risulteranno eredi soggetti diversi da coloro che hanno presentato la dichiarazione di successione e versato la relativa imposta, è possibile richiedere il **rimborso** dell'imposta illegittimamente pagata, "unitamente agli interessi, alle soprattasse e pene pecuniarie eventualmente pagati", ai sensi [art. 42](#) comma 1 lett. e) del DLgs. 346/90.

Crediti prededucibili con consecuzione tra concordato e amministrazione straordinaria

Atti autorizzati dal tribunale o funzionali alla conservazione del patrimonio aziendale

/ Antonio NICOTRA

L'art. 20 della L. 270/99 stabilisce che i crediti sorti per la **continuazione** dell'esercizio dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore dopo la dichiarazione dello stato di insolvenza sono soddisfatti in prededuzione, a norma dell'art. 111 comma 1 n. 1 del RD 267/42. Il successivo art. 52 dispone che i crediti sorti per la continuazione dell'esercizio dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore sono soddisfatti in prededuzione a norma dell'art. 111 comma 1 n. 1 del RD 267/42, anche nel fallimento successivo alla procedura di amministrazione straordinaria.

Le due norme riconoscono la natura prededucibile dei crediti sorti per la continuazione dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore: nel primo caso dalla dichiarazione dello stato di **insolvenza** (a prescindere dal fatto che la gestione rimanga al debitore insolvente o sia affidata al commissario giudiziale), nell'altro a seguito dell'apertura della procedura di amministrazione straordinaria, anche nell'ipotesi in cui quest'ultima venga in seguito convertita in fallimento (artt. 69 e 70 del DLgs. 270/1999).

Queste norme disciplinano la gestione delle **grandi imprese** in stato di insolvenza, obbligatoria fin dal periodo c.d. "di osservazione", con l'intento di agevolare la continuazione della loro attività, tutelando i crediti dei terzi contraenti, derivanti dai rapporti intrattenuti con l'impresa a seguito dell'avvio della procedura, da una possibile falciatura concorsuale.

A mente dell'art. 111 comma 2 del RD 267/42, esse concorrono a integrare una particolare fattispecie di prededucibilità. La disciplina, conseguendo da normative eccezionali e di stretta interpretazione – in deroga agli artt. 2740 e 2741 c.c. – trova applicazione alle sole fattispecie che abbiano le caratteristiche previste *ex lege*, in termini oggettivi e cronologici, occorrendo, da un lato, che il credito sia sorto per la continuazione dell'esercizio dell'impresa e la gestione del patrimonio del debitore, dall'altro che lo stesso sia venuto in essere dopo la dichiarazione di apertura della procedura (art. 30 del DLgs. 270/99) o dello stato di insolvenza (art. 23 del DLgs. 270/99).

Non assume rilievo ai fini della prededuzione, invece, il disposto dell'art. 161 comma 7 del RD 267/42: tale norma **non codifica** il principio secondo cui, in caso di concordato con riserva, i crediti di terzi sorti per effetto degli atti di ordinaria amministrazione, compiuti al fine di assicurare la gestione interinale dell'impresa poi "trasmessa ancora funzionante e risanabile alla procedura maggiore", sono comunque prededucibili

nel successivo fallimento.

Solo i crediti di terzi scaturenti da "atti **legalmente** compiuti" dopo la presentazione di una domanda in bianco sono prededucibili ex art. 111 del RD 267/42, intendendosi per tali atti, oltre quelli di straordinaria amministrazione previamente autorizzati dal tribunale, anche gli atti di gestione dell'impresa compiuti senza autorizzazione ai fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio (la necessità di valutare l'atto in coerenza con la situazione nella quale è stato posto in essere impone al debitore l'onere di fornire informazioni sul tipo di proposta o anche sul contenuto del piano in via di formazione, dovendo essere considerato, in difetto, come di straordinaria amministrazione; cfr. Cass. n. 14713/2019).

Il carattere prededucibile del credito, ove scaturente da un atto legalmente compiuto dall'imprenditore dopo la domanda con riserva, può essere fatto valere nella **successiva** amministrazione straordinaria in presenza di un rapporto di consecuzione fra la procedura concordataria in cui è sorto e la successiva procedura. Un collegamento di tale natura sussiste, infatti, al pari di quanto avviene fra concordato preventivo e fallimento, a prescindere dal mancato richiamo dell'art. 111 comma 2 del RD 267/42 all'interno del DLgs. 270/1999 (la consecuzione fra procedure è un fenomeno di correlazione fra procedimenti, diverso dalla traslazione dall'una all'altra procedura della precedenza procedimentale in cui consiste la prededuzione, sicché non rimane influenzato dalla disciplina di quest'ultima), a condizione che ricorra il medesimo presupposto, costituito dal fatto che le due procedure siano volte a regolare una coincidente situazione di dissesto.

Secondo la Corte di Cassazione 20 maggio 2022 n. 16441, il riconoscimento del carattere prededucibile del credito in ragione dell'art. 161 comma 7 del RD 267/42 presuppone, quindi, un **duplice** accertamento, richiedendosi di verificare: in primo luogo, se esso discenda da un atto legalmente compiuto, preventivamente autorizzato dal tribunale o da un atto di gestione dell'impresa che, seppur non autorizzato, sia funzionale alla conservazione dell'integrità e del valore del suo patrimonio, alla luce delle informazioni fornite dal debitore sul tipo di proposta che intende presentare o sul contenuto del piano da predisporre; inoltre, se sussistesse un rapporto di consecuzione tra la procedura concordataria e quella di amministrazione straordinaria, all'esito della verifica della mancanza di una discontinuità nell'insolvenza tra le due procedure concorsuali.

Export in Russia limitato per i beni di lusso

La Commissione Ue ha pubblicato una serie di FAQ precisando il campo di applicazione dei divieti imposti

/ Stefano COMISI e Alberto ZINGARIELLO

In attesa della promulgazione del "sesto pacchetto" di sanzioni alla Russia, la Commissione europea ha fornito rilevanti chiarimenti operativi sulle **misure restrittive all'export** recentemente introdotte, con significative ricadute pratiche per le imprese italiane attive nel commercio internazionale.

Oggetto delle FAQ pubblicate dalla Commissione Ue è, in particolare, il Regolamento Ue [428/2022](#), facente parte del "quarto pacchetto", il quale ha introdotto un divieto di esportazione verso la Russia dei **"beni di lusso"**. Tale misura comprende numerose merci caratteristiche del Made in Italy, come vini, prodotti alimentari, abbigliamento e gioielli del valore superiore a **300 euro** per articolo. È vietato, inoltre, l'export verso la Russia dei veicoli per il trasporto dal valore superiore ai 50.000 euro e delle motociclette dal prezzo superiore ai 5.000 euro.

La lista indicata nell'allegato XVIII del Regolamento 2022/428 comprende, tuttavia, anche numerosi altri beni come gli occhiali, profumi e prodotti elettronici.

In particolare, per quanto concerne le possibili elusioni delle misure restrittive, la Commissione Ue ha chiaramente ribadito che i regolamenti **vietano** ogni operazione **triangolare** verso la Russia, compiuta attraverso il passaggio formale delle merci attraverso Paesi non allineati alle sanzioni.

Nel caso in cui i prodotti, formalmente esportati in Paesi terzi, siano destinati a essere utilizzati in Russia o venduti a soggetti russi, la vendita rappresenterebbe, pertanto, una violazione dei divieti europei, punita dall'[art. 20](#) del DLgs. 221/2017 con la detenzione da due a sei anni.

Sotto tale profilo, è stato chiarito che **non** rappresenta, di per sé, un comportamento **sanzionabile** la cessione di merci vietate verso Paesi **extra Ue**, come Turchia o Kazakistan. Occorre, tuttavia, sincerarsi che i beni siano effettivamente destinati a essere utilizzati in tali territori.

A tal proposito, nell'ottica di dimostrare la buona fede dell'impresa esportatrice, tutelandosi da possibili contestazioni "a posteriori" di comportamenti elusivi delle misure restrittive, la Commissione Ue ha espressamente consigliato agli operatori europei di inserire specifiche **clausole contrattuali** con i propri partner commerciali dei Paesi terzi, al fine di ottenere una conferma sulla destinazione finale dei prodotti al di fuori del territorio russo, con esclusiva assunzione di responsabilità dell'acquirente in caso contrario.

Nel caso in cui le esportazioni siano effettuate in conseguenza a contratti conclusi precedentemente all'entrata in vigore delle sanzioni, è comunque consigliabi-

le ottenere dalla propria controparte extra Ue una specifica **"end user statement"**, in grado di certificare l'utilizzatore finale dei prodotti europei, tutelando l'azienda per eventuali triangolazioni abusive verso la Russia effettuate all'insaputa della ditta esportatrice.

Non sono, inoltre, soltanto le dirette esportazioni verso la Russia a essere vietate dai regolamenti Ue. Anche la **semplice vendita**, nei confronti di soggetti russi, di merci sanzionate che si trovino già in Russia, è, infatti, una violazione degli embarghi Ue. La cessione di beni di lusso, già importati in Russia, dal valore superiore ai 300 euro rappresenta, pertanto, in ogni caso un comportamento incluso nelle sanzioni dell'Unione europea.

Allo stesso modo, occorre segnalare come la Commissione Ue abbia precisato che non sono inclusi nei divieti alle esportazioni solamente i prodotti di lusso di origine europea: anche le merci **non originarie da Paesi Ue**, che transitino nel territorio dell'Unione europea, non possono essere vendute in Russia, essendo tale misura restrittiva riferita anche al semplice trasporto dei prodotti.

Sotto un profilo operativo, la Commissione ha, inoltre, specificato il significato del termine "articolo", sulla base del quale computare il valore di riferimento dei 300 euro. Con tale definizione deve intendersi l'unità supplementare individuata nella dichiarazione di esportazione (casella 31 del DAU). Di conseguenza, il termine "articolo" deve essere inteso come **qualsiasi imballaggio** utilizzato per la **vendita al dettaglio**.

La Commissione Ue ha, infine, risposto a un interrogativo presentato da numerose imprese italiane, concernente il valore di riferimento applicabile agli accessori e ai pezzi di ricambio individuati al punto 17 dell'allegato XVII Reg. 428/2022, inerente il divieto all'export per i **mezzi di trasporto di lusso**. In tale quesito si richiedeva, in particolare, se agli accessori e ai pezzi di ricambio dei veicoli fosse necessario applicare lo stesso valore previsto per i veicoli, ossia 50.000 euro, quello delle motociclette, pari a 5.000 euro, oppure quello di 300 euro.

Al riguardo le FAQ, riprese dalla Dogana italiana con [avviso](#) pubblicato il 17 maggio 2022, hanno precisato che tali prodotti, ove utilizzabili per le tecnologie listate, sono in ogni caso **inclusi** nel campo di applicazione delle sanzioni alla Russia. In tali ipotesi, deve essere necessariamente applicato il valore di 300 euro per articolo. Solamente nel caso in cui le parti di ricambio dei veicoli abbiano un prezzo inferiore saranno, quindi, liberamente esportabili in Russia.

L'indebito conguaglio di contributi INPS è un'indebita percezione di erogazioni pubbliche

Per la soglia di punibilità va considerato il risultato economico derivato da ciascuna delle condotte produttive dell'indebita erogazione

/ Maria Francesca ARTUSI

Nella giurisprudenza penale sono emersi diversi orientamenti in merito alla qualificazione giuridica della condotta del datore di lavoro che, esponendo falsamente di aver corrisposto al lavoratore somme a titolo di indennità per malattia, assegni familiari e cassa integrazione guadagni, ottenga dall'INPS il **conguaglio** di tali somme con quelle da lui dovute a titolo di **contributi** previdenziali e assistenziali, così percependo indebitamente dallo stesso istituto le corrispondenti erogazioni.

Tale condotta è stata qualificata talvolta come appropriazione indebita ([art. 646 c.p.](#)), talvolta come truffa ([art. 640 c.p.](#)), talvolta come **indebita percezione di erogazioni** a danno dello Stato ai sensi dell'[art. 316-ter c.p.](#) (cfr. Cass. nn. [42937/2012](#), [7963/2020](#) e [51334/2016](#)).

La sentenza n. [20531](#) depositata ieri si allinea a quest'ultimo orientamento.

Viene, così, **esclusa** la ravvisabilità degli elementi costitutivi sia del delitto di **truffa** che di quello di **appropriazione indebita**. Da un lato, mancano gli artifici e raggi e, soprattutto, manca il danno dell'ente cui il lavoratore non potrà richiedere quanto spettantegli, dovendo questo rivolgersi esclusivamente al proprio datore di lavoro. Dall'altro, manca il presupposto del possesso delle somme indebitamente percepite dal datore di lavoro.

Richiamando le Sezioni Unite n. [7537/2011](#), la pronuncia in esame ricorda che, ai fini della configurabilità del reato di cui all'[art. 316-ter c.p.](#), rileva l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti **falsi o attestanti cose non vere** (ovvero l'omissione di informazioni dovute) da cui derivi il conseguimento indebito di erogazioni da parte dello Stato o di altri enti pubblici o delle Comunità europee. Tali erogazioni non devono necessariamente consistere nell'ottenimento di una somma di denaro, ma possono consistere indifferentemente o nell'ottenimento di una somma di denaro oppure nell'esenzione dal pagamento di una somma altrimenti dovuta.

In definitiva, tale reato ha **carattere residuale** rispetto alla truffa in quanto punisce condotte caratterizzate (oltre che dal silenzio antidoveroso) da false dichiarazioni o dall'uso di documenti falsi, ma nelle quali l'erogazione non discende da una falsa rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'ente pubblico erogatore. Quest'ultimo, infatti, non viene indotto in errore perché in realtà si rappresenta correttamente solo l'esistenza della formale attestazione del richiedente. Dopo aver qualificato il fatto come indebita percezio-

ne di erogazioni a danno dello Stato, la Cassazione si sofferma sul criterio di computo della **soglia di punibilità** stabilita dall'[art. 316-ter](#) comma 2 c.p., allorché il reo consegua in momenti diversi delle somme o un'esenzione di pagamento: "Quando la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a lire sette milioni settecentoquarantacinquemila si applica soltanto la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da dieci a cinquanta milioni di lire. Tale sanzione non può comunque superare il triplo del beneficio conseguito". Per i giudici di legittimità, il superamento di tale soglia integra un elemento **costitutivo** del reato e non una condizione obiettiva di punibilità; pertanto diventa irrilevante che il beneficiario consegua in momenti diversi contributi che, sommati tra loro, determinerebbero il superamento della soglia, in quanto rileva il solo conseguimento della somma corrispondente a ogni singola condotta percettiva.

Da ciò deriva che, in caso di indebita compensazione con somme non erogate al lavoratore, il datore di lavoro realizza la condotta tipica prevista dall'[art. 316-ter c.p.](#) nel momento in cui ottiene l'indebita erogazione da parte dell'ente pubblico, sotto forma di **"risparmio di spesa"** rispetto a quanto avrebbe invece dovuto versare all'ente previdenziale se non avesse compilato detto flusso in termini non veritieri. Seguendo tale ragionamento, il superamento della soglia di punibilità, espressamente collegata all'entità della "somma indebitamente percepita", non può che essere calcolato considerando il risultato economico derivato da **ciascuna** delle condotte produttive dell'indebita erogazione.

Il diverso principio relativo alla rilevanza della somma complessivamente erogata resta invece valido in fattispecie in cui le indebite erogazioni conseguano a una singola e unitaria condotta tipica dalla quale erano derivate delle erogazioni "dilatate" nel tempo (cfr. Cass. n. [11145/2010](#)).

Nel caso qui in esame, tenendo conto delle modalità della condotta del datore di lavoro effettuata sulla base delle comunicazioni mensili all'istituto previdenziale, e dell'ammontare delle somme mensilmente comunicate, deve, dunque, ritenersi che, in relazione alle singole mensilità contributive e al conseguente risparmio di spesa ottenuto, **non** sia stata **superata la soglia** di punibilità. Ne consegue che, difettando un elemento costitutivo del reato, tale condotta integra unicamente l'illecito amministrativo previsto dall'[art. 316-ter](#) comma 2 c.p.

APE sociale compatibile con il reddito di cittadinanza

L'INPS illustra le novità della legge di bilancio 2022 relative allo strumento di sostegno riconosciuto fino alla pensione di vecchiaia

/ Luca MAMONE

Tra le diverse misure in materia di pensione anticipata previste dalla legge di bilancio 2022 (L. [234/2021](#)) sono presenti alcune disposizioni collegate alla proroga, anche per quest'anno, dell'**APE sociale** di cui all'[art. 1](#) commi da 179 a 186 della L. 232/2016.

Si ricorda che l'APE sociale è un **assegno mensile**, a carico dello Stato, che può essere richiesto a partire dai 63 anni di età e che sostiene il lavoratore in particolari condizioni fino al perfezionamento del requisito d'età per la pensione di vecchiaia.

L'indennità in questione – compatibile con la percezione di redditi da lavoro subordinato e parasubordinato nei limiti di 8.000 euro annui e di lavoro autonomo nei limiti di 4.800 euro annui – è pari all'importo della rata mensile della **pensione** calcolata al momento dell'accesso alla prestazione e non può in ogni caso superare l'importo massimo mensile di 1.500 euro.

Nel merito delle disposizioni in materia introdotte dall'art. 1 commi 91, 92 e 93 della legge di bilancio 2022, è intervenuto l'INPS con la circ. n. [62/2022](#), pubblicata ieri.

Con l'occasione, l'Istituto ha ricordato che le nuove disposizioni, oltre a rinnovare il possibile accesso all'anticipo pensionistico anche per l'anno 2022, prevedono altresì l'eliminazione, ai fini dell'accesso alla misura, della condizione che siano passati **3 mesi** dalla fine del godimento dell'intera prestazione di NASPI, ed estende l'accesso alla misura ad altre categorie professionali rientranti nell'ambito dei lavori c.d. "gravosi".

Inoltre, per alcune specifiche categorie di lavoratori, riduce da 36 a 32 anni il requisito di **anzianità contributiva** previsto dall'[art. 1](#) comma 179 lett. d) della L. 232/2016 per accedere al beneficio in argomento. Nel dettaglio, si tratta degli **operai edili** indicati nel CCNL per i dipendenti delle imprese edili ed affini, nonché dei ceramisti (classificazione ISTAT 6.3.2.1.2.) e dei conduttori di impianti per la formatura di articoli in ceramica e terracotta (classificazione ISTAT 7.1.3.3).

Per quanto riguarda gli aspetti prettamente operativi, nella circolare in commento si ricorda che i **modelli** di domanda – aggiornati alle novità introdotte dalla legge di bilancio 2022 – che gli utenti dovranno utilizzare per la verifica delle condizioni e per l'accesso al beneficio, sono reperibili sul sito dell'INPS seguendo il percorso "Prestazioni e Servizi", "Prestazioni", "Ape Sociale-Anticipo pensionistico" e "Accedi al servizio".

In base alle nuove disposizioni, è possibile presentare **domanda** di riconoscimento delle condizioni di accesso all'APE sociale entro i termini di scadenza previsti

(31 marzo, 15 luglio e il 30 novembre 2022). Le domande presentate oltre i suddetti termini di scadenza e comunque entro il 30 novembre 2022 saranno prese in considerazione esclusivamente se, all'esito del monitoraggio delle domande presentate entro i termini suindicati, residueranno le necessarie risorse finanziarie.

L'APE sociale, in presenza di tutti i requisiti, **decorre** dal primo giorno del mese successivo alla domanda di trattamento, previa cessazione dell'attività di lavoro dipendente, autonomo e parasubordinato, svolta in Italia o all'estero.

Ancora, con la circ. n. 62/2022, l'INPS ha preso in esame i casi di compatibilità o meno dell'APE sociale con il reddito di cittadinanza (RdC), il reddito di emergenza (REM) e l'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO).

Va infatti detto che le disposizioni attuative in materia di APE sociale (art. 2 comma 1 e [art. 8](#) comma 3 del DPCM 88/2017) prevedono esplicitamente l'**incompatibilità** di detta indennità con i trattamenti pensionistici diretti, nonché con i trattamenti a sostegno del reddito connessi allo stato di disoccupazione involontaria e con l'indennizzo per la cessazione dell'attività commerciale previsto dall'[art. 1](#) del DLgs. 207/96, mentre nulla viene detto in merito alle predette prestazioni di sostegno.

Per quanto concerne il **reddito di cittadinanza**, l'INPS osserva che il DL [4/2019](#) non prevede alcuna forma di incompatibilità o incumulabilità (totale o parziale) con l'APE sociale. Pertanto, in mancanza di un'espressa previsione normativa che vieti la contemporanea erogazione delle due prestazioni e in considerazione della natura dell'APE sociale quale prestazione a sostegno di particolari categorie di soggetti, per l'INPS le due prestazioni devono ritenersi compatibili.

Viceversa, per l'INPS il **reddito di emergenza** (REM) non può essere riconosciuto al titolare di APE sociale in quanto la percezione di tale ultima indennità fa venire meno il presupposto stesso del REM, ossia la situazione di difficoltà economica e la necessità di mezzi di sostentamento per sé e per il proprio nucleo familiare.

Infine, per quanto riguarda l'**ISCRO**, l'INPS ricorda come già con la circ. n. [94/2021](#) sia stata affermata l'incompatibilità con l'APE sociale. Al ricorrere di tale ipotesi, l'ISCRO in godimento è considerata come prestazione indebita e, in quanto tale, viene recuperata dall'Istituto.

Carried interest agevolati in caso di investimenti significativi dei manager

Resta fermo che non deve essere comunque garantita la restituzione del capitale investito

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [295](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sulla possibilità di qualificare come **redditi di natura finanziaria** ex [art. 60](#) del DL 50/2017 (e quindi soggetti a tassazione al 26%) quote aventi diritti patrimoniali rafforzati (c.d. carried interest) sottoscritte dai manager che potrebbero trovarsi sotto la soglia dell'1%, in ipotesi di conversione del prestito obbligazionario da parte di una SGR. Per i manager e dipendenti, l'art. 60 del DL 50/2017 prevede che l'extra-rendimento derivante dai **carried interest** venga qualificato come reddito di capitale o reddito diverso di natura finanziaria (invece che reddito da lavoro) se:

- l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e amministratori comporta un esborso effettivo pari ad **almeno l'1%** dell'investimento complessivo;
- il diritto ai proventi è postergato rispetto a tutti gli altri soci o partecipanti (c.d. "postergazione dell'extra-rendimento");
- le azioni, le quote o gli strumenti finanziari sono mantenute dai dipendenti e amministratori o, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo minimo di 5 anni o fino al cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

In merito all'investimento minimo dell'1%, si richiama quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 16 ottobre 2017 n. [25](#), per la quale a differenza dell'ipotesi di carried interest che coinvolgono fondi di investimento, il raggiungimento della soglia minima **non è un requisito statico** (per i fondi vale la chiusura delle sottoscrizioni) ma dinamico, dovendosi guardare sia al momento nel quale il piano di incentivazione è implementato, sia a momenti successivi (quali aumenti di capitale o acquisto di partecipazioni societarie da parte di altri soggetti diversi dai manager) al fine di "misurare" l'adeguatezza dell'investimento minimo.

Potrebbe quindi, verificarsi la necessità per i manager di dover **adeguare** il loro investimento ai fini del rispetto della soglia minima dell'1% al nuovo valore economico del patrimonio netto.

Nel caso rappresentato, una SGR potrebbe optare per la

conversione del prestito obbligazionario sottoscritto, aumentando la sua partecipazione al capitale sociale con conseguente riduzione della percentuale di partecipazione dei manager. Pertanto, in assenza di integrazione dell'investimento da parte di questi ultimi verrebbe meno il requisito dell'investimento minimo previsto dall'art. 60 comma 1 lett. a) del DL 50/2017.

In assenza delle condizioni previste dal DL 50/2017, rileva che il piano di investimento non preveda la possibilità per i manager di ottenere un **rimborso nemmeno parziale** del proprio investimento e altresì che i manager/investitori mantengano il diritto a detenere parte delle azioni anche in ipotesi di interruzione del rapporto lavorativo.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate in commento osserva che l'importo sottoscritto risulta comunque di **ammontare rilevante** in termini assoluti, anche in considerazione del numero esiguo dei soggetti interessati e che ciascun manager investe un importo significativo della retribuzione annua che percepisce per effetto dell'attività di lavoro dipendente o assimilato svolta.

Inoltre, la retribuzione annua lorda spettante ai manager è **congrua** agli incarichi che sono ad essi assegnati e comunque allineata con i compensi medi di riferimento che il mercato offrirebbe a soggetti aventi lo stesso ruolo in società comparabili.

A questo, si aggiungono le seguenti circostanze:

- solo in caso di **bad leavership** (interruzione del rapporto di lavoro nei primi 24 mesi nonché di risoluzione del rapporto per dolo o colpa grave) la risoluzione del rapporto di lavoro comporterebbe il riscatto da parte della società o degli altri soci della totalità delle azioni;

- **non sono presenti** nello statuto della società, né in nessun altro accordo tra le parti interessate, clausole finalizzate a garantire ai manager la restituzione integrale del capitale investito e che avrebbero l'effetto di depotenziare il rischio di perdita dello stesso.

In conclusione, si ritiene quindi che i proventi derivanti dall'investimento effettuato dai manager possano essere ricondotti ai **redditi di natura finanziaria**.

Escluso l'accertamento del credito per il terzo non creditore del fallito

Ha facoltà di partecipazione al riparto per la vendita dei beni su cui insiste la prelazione

/ Antonio NICOTRA

La Cassazione, con ordinanza n. [16939](#) depositata ieri, ha enunciato il principio secondo cui i titolari del diritto di ritenzione su beni mobili compresi nel fallimento, costituiti in garanzia per crediti vantati verso debitori diversi dal fallito, non possono avvalersi del **procedimento di verifica** di cui all'[art. 52](#) del RD 267/42, il quale non sottopone a concorso la posizione soggettiva del terzo che non è creditore del fallito; non è, peraltro, configurabile un'ammissione atipica al passivo, che sia circoscritta ai beni oggetto della garanzia, valendo per la realizzazione di quest'ultima l'intervento nella ripartizione dell'attivo al fine di soddisfarsi sul ricavato della liquidazione dei beni sui quali insiste la prelazione.

La soluzione si pone nel solco dell'orientamento secondo cui i creditori titolari di un diritto di **ipoteca** o di **pegno** sui beni compresi nel fallimento e costituiti in garanzia per crediti vantati verso debitori diversi dal fallito non possono avvalersi del procedimento di verifica dello stato passivo, in quanto non sono creditori del fallito e non possono proporre domanda di separazione [ex art. 103](#) del RD 267/42, non risultando, peraltro, tra i destinatari dell'avviso del curatore [ex artt. 92 e 107](#) comma 3 del RD 267/42 (Cass. n. [18790/2019](#)).

Tale orientamento si iscrive in un filone giurisprudenziale **consolidato**: già ante 2006, si riteneva che il titolare di prelazione, non essendo creditore concorsuale, non poteva divenire creditore concorrente con l'ammissione al passivo (*ex multis*, Cass. n. [13289/2012](#)). La sua posizione non doveva essere soggetta alla verifica ordinaria di cui al Capo V del RD [267/42](#), avendo facoltà di intervenire nella ripartizione dell'attivo per trovare soddisfazione sul ricavato della liquidazione dello specifico bene sul quale insisteva la prelazione.

Dopo la novella del 2006, la giurisprudenza (Cass. n. [2540/2016](#)) ha confermato il predetto orientamento, evidenziando che: i diritti reali immobiliari, di cui all'[art. 52](#) comma 2 del RD 267/42, non possono riferirsi ai diritti reali di garanzia costituiti dal terzo non debitore, in considerazione dell'assenza di un credito diretto verso il fallito; ove si volesse ampliare tale la nozione, qualora in sede di ammissione si accertassero i diritti del garantito verso il terzo datore di ipoteca fallito, si dovrebbe introdurre un **anomalo contraddittorio** con una ulteriore parte (corrispondente al debitore garantito dall'ipoteca data dal terzo), ma tale soluzione andrebbe esclusa.

In tal senso, si pongono anche i successivi interventi della giurisprudenza (Cass. nn. [27504/2017](#) e [18082/2018](#)), volta a dare continuità all'assunto secondo cui il riferimento ai diritti reali, contenuto nel comma 2 non può riferirsi ai diritti reali di garanzia costituiti dal terzo non debitore (o datore della garanzia), atteso che questi si pongono al di **fuori** dello stato passivo fallimentare, perché il terzo non è creditore diretto del fallito.

Da tale orientamento, invece, si è discostata – ma, a quanto consta, si tratterebbe di una posizione **isolata** – la pronuncia della Cassazione n. [2657/2019](#), che è giunta alla conclusione secondo cui la nuova disposizione dell'[art. 52](#) comma 2, oltre ai crediti contempla anche **ogni diritto** reale o personale, mobiliare o immobiliare quale oggetto dell'accertamento secondo le forme indicate dal capo V. Correlativamente, l'[art. 103](#) del RD 267/42 non è più riferito ai soli beni mobili e l'[art. 108](#) del RD 267/42 non prevede più l'avviso della vendita ai creditori iscritti, mentre l'[art. 92](#) del RD 267/42 prevede, per converso, un avviso anticipato alla fase iniziale della procedura: tale avviso è rivolto ai creditori ed ai titolari di diritti reali o personali su beni mobili o immobili di proprietà o in possesso del fallito e, inoltre, ha ad oggetto la facoltà di "partecipare al concorso" presentando domanda, *ex art. 93*, di ammissione al passivo di un credito di restituzione o rivendicazione di beni mobili e immobili.

Al di là di tale precedente, nei successivi interventi – e da ultimo con l'ordinanza in esame – la giurisprudenza ha confermato il **primo orientamento** (*cfr.* Cass. n. [12816/2019](#)).

Le conclusioni, peraltro, non mutano nell'ipotesi in cui – come nel caso *de quo* – la garanzia riguardi un bene **mobile** (ad es. il bene "merce") sul quale insiste il diritto di prelazione (privilegio speciale [ex art. 2671](#) c.c.) del creditore: anche in assenza dell'avviso di cui all'[art. 107](#) comma 3 del RD 267/42 (per la vendita di immobili e altri beni iscritti in pubblici registri), il creditore prelazionario (nella specie, avvertito dell'intervenuto fallimento tramite l'attività di inventario del curatore e, peraltro, anche detentore dei beni su cui insisteva il titolo di prelazione) potrà partecipare all'attività di riparto del ricavato della vendita proprio perché edotto dell'attività di liquidazione dei beni da parte della curatela con la comunicazione dell'inventario e l'apprensione materiale dei beni stessi.

Sanzioni all'impresa di autotrasporto commisurate solo al numero dei conducenti

L'Ispettorato del lavoro supera il precedente orientamento ministeriale, conformandosi ai principi della Cassazione

/ Mario PAGANO

Le sanzioni a carico del datore di lavoro, che per carenze organizzative ha contribuito alla violazione delle disposizioni del Regolamento Ce 561/2006 in materia di **autotrasporto**, sono commisurate unicamente al numero dei lavoratori coinvolti e non anche alle violazioni riscontrate.

Questo è quanto emerge dalla nota n. [1076/2022](#), con la quale l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), prendendo atto degli orientamenti della Cassazione (Cass. n. [10327/2020](#)), ha chiarito i criteri di commisurazione del trattamento sanzionatorio di cui all'[art. 174](#) comma 14 del Codice della strada, superando un precedente avviso del Ministero del Lavoro (nota n. [13587/2010](#)).

Punto di partenza della normativa di riferimento in materia di autotrasporto è il Regolamento Ce [561/2006](#), che disciplina periodi di guida, interruzioni e periodi di riposo per i conducenti che effettuano il trasporto di persone e di merci su strada. Il profilo sanzionatorio, invece, è demandato al Codice della strada (DLgs. [285/1992](#)) e, più in particolare, agli [artt. 174, 178 e 179](#) che, sul piano delle **condotte rilevanti** rinviano al Regolamento 561/2006, stabilendo le relative sanzioni amministrative in caso di violazione.

Il Regolamento individua un sistema articolato di fattispecie che riguardano principalmente i conducenti (tempi di guida e di riposo, pause e interruzioni), senza tralasciare, tuttavia, anche la posizione del datore di lavoro, sul quale gravano specifici obblighi di natura organizzativa.

È proprio in relazione a questo profilo che si concentra la nota in commento e su quanto previsto dall'[art. 174](#) comma 14, secondo il quale l'impresa che nell'esecuzione dei trasporti **non osserva** le disposizioni contenute nel Regolamento Ce 561/2006, ovvero non tiene i documenti prescritti o li tiene scaduti, incompleti o alterati, è soggetta alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da 333 a 1.331 euro per ciascun dipendente cui la violazione si riferisce.

Tale disposizione opera non solo in relazione agli obblighi più strettamente di natura documentale, ma può entrare in gioco anche tutte le volte in cui una scorretta organizzazione del lavoro dei propri conducenti (si pensi all'organizzazione dei turni di lavoro o ai tempi assegnati entro i quali effettuare una consegna) abbia contribuito concretamente alle **violazioni commesse** dagli stessi autisti.

Sulla scorta di un precedente orientamento ministeriale, gli ispettori del lavoro hanno applicato la sanzio-

ne, contenuta nel citato comma 14 dell'[art. 174](#) (in precedenza il medesimo precetto era fissato nel comma 9), moltiplicandola sia in ragione del numero dei lavoratori coinvolti sia in relazione al numero di violazioni da essi commesse.

Questa impostazione, giustificata da principi di **proporzionalità** e di parità di trattamento nell'applicazione del sistema sanzionatorio, è stata smentita dalla Cassazione che, muovendo dagli [artt. 10](#) comma 2 e 19 (in particolare tale disposizione stabilisce che nessuna infrazione dei Regolamenti 561/2006 e [3821/85](#) può essere soggetta a più di una sanzione) dello stesso Regolamento 561/2006, dà una differente lettura del comma 14, attribuendo allo stesso il compito di sanzionare un deficit organizzativo dell'impresa che si concretizza necessariamente in una condotta unitaria, la quale può assumere differente gravità e disvalore unicamente in funzione del numero di lavoratori sui quali la cattiva gestione ha avuto effetto.

Da ciò l'Ispettorato, richiamando l'**orientamento giurisprudenziale** in questione, conclude invitando il personale ispettivo ad adeguarsi al principio fissato dalla Corte, secondo il quale l'impresa che nell'esecuzione dei trasporti non osservi il menzionato comma 14 è soggetta a una sanzione pecuniaria amministrativa commisurata esclusivamente all'**effettivo numero** di lavoratori cui la violazione si riferisce, per contro essendo del tutto irrilevante il numero delle infrazioni riscontrate.

Infine, si ricorda che, per quanto concerne le modalità di irrogazione delle sanzioni, l'[art. 202](#) del CdS stabilisce che il trasgressore è ammesso a pagare, entro 60 giorni dalla contestazione o dalla notificazione, una somma pari al minimo fissato dalle singole norme. Come si può ben vedere, il sistema **risulta differente** rispetto alle sanzioni amministrative in materia di lavoro e legislazione sociale, irrogate dagli ispettori del lavoro, per le quali, eccezion fatta per le ipotesi materialmente sanabili, soggette alla procedura di diffida ex [art. 13](#) del DLgs. 124/2004, di norma si applica l'[art. 16](#) della L. 689/1981, con sanzione determinata nel minor importo tra il doppio del minimo o il terzo del massimo o della sanzione in misura fissa.

Inoltre, non va dimenticato che, sempre ai sensi dell'[art. 202](#), la sanzione può essere ridotta del 30% se il pagamento è effettuato entro cinque giorni dalla contestazione o dalla notificazione.

Accertamento anticipato vicino alla decadenza legittimato dall'ostruzionismo del contribuente

Gli uffici finanziari, ai sensi dell'[art. 12](#) comma 7 della L. 212/2000, non possono emettere l'avviso di accertamento **pri-**
ma del decorso di sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione, salvo particolare e motivata urgenza.

Ieri, con la sentenza n. [16948](#), la Cassazione ha ribadito come, di per sé l'imminenza circa il decorso del termine di decadenza non rappresenti una ragione di urgenza, salvo il tutto derivi da una **condotta ostruzionistica** del contribuente.

Dal testo della sentenza emerge come, nel caso di specie, po-

trebbe essersi verificata una condotta non collaborativa del contribuente. Dopo **numerosi rinvii**, l'amministratore della società avrebbe trasmesso la delega al fratello per la sottoscrizione del verbale di constatazione.

Il giudice del rinvio dovrà quindi esaminare se il mancato rispetto del termine, unito all'imminenza circa il decorso della decadenza, poteva essere dipeso dalla **condotta** del contribuente.

La snc può sciogliersi se uno dei due soci è irreperibile

Il Tribunale di Bologna, nella sentenza n. [2113/2021](#) si è occupato del caso di una snc con due soci in cui il potere di amministrare è riconosciuto in via disgiunta per gli atti di ordinaria amministrazione e in **via congiunta** per quelli di straordinaria amministrazione. Inoltre, è prevista l'approvazione

del bilancio da parte di **tutti i soci**.

In tale situazione i giudici hanno precisato che l'accertata irreperibilità di uno dei due integra la causa di scioglimento della società di cui all'[art. 2272](#) n. 2 c.c. (ovvero per sopravvenuta **impossibilità** di conseguire l'oggetto sociale).