

Giovedì 19 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

L'osservanza degli OIC rende non punibile l'errata imputazione a periodo

/ Alfio CISSELLO

Le violazioni in tema di **errata imputazione a periodo** delle componenti reddituali sono alquanto variegate. Se si ritiene la violazione sanzionabile, la sanzione può avere diverse intensità, mentre se risultano osservati i principi contabili [...]

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Per l'esercizio delle revocatorie limiti temporali dubbi

/ Saverio MANCINELLI

Nell'originaria versione del RD 267/42 nulla si disponeva in tema di **prescrizione** dell'azione revocatoria fallimentare. L'opinione unanime era che l'azione si prescrivesse in cinque anni, mutuando tale termine dall'applicazione analogica dell'art. 2903 c.c. in tema di [...]

PAGINA 17

FISCO

Proroga del superbonus di tre mesi per le villette

Ancora modifiche alla norma che consente di cedere i crediti d'imposta derivanti da detrazioni edilizie

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Slittamento di tre mesi sino al **30 settembre 2022** del termine "intermedio" entro cui devono essere realizzati almeno il 30% degli interventi su edifici unifamiliari e unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari per poter beneficiare del superbonus 110% sulle spese sostenute sino al 31 dicembre 2022, anziché soltanto sino al 30 giugno 2022; inoltre possibilità di cessione "finale" dei bonus edilizi per le banche e società del gruppo bancario a favore dei loro correntisti che sono anche "clienti professionali privati". Queste le novità contenute nel DL 17 maggio 2022 n. 50, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 114 del 17 maggio 2022, che è entrato in vigore ieri, 18 maggio 2022.

Con riguardo al primo aspetto, l'art. 14 comma 1 lett. a) del DL 50/2022, modificando il comma 8-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, stabilisce che "Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle **persone fisiche** di

cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo".

Prima della modifica introdotta dal DL 50/2022, per gli **interventi** effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b) del citato art. 119, la detrazione del 110% spettava anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 giugno 2022 fossero stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

In sostanza, fermo restando l'ambito temporale applicativo del superbonus che continua a riguardare "di base" le spese sostenute "dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022", per le persone fisiche che, al di fuori dell' [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Indennità una tantum di 200 euro per i lavoratori dipendenti e autonomi

Per il bonus investimenti, dicitura anche nei DDT

Professioni spaccate sull'equo compenso

Indeducibili gli accantonamenti al fondo per recupero ambientale

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

FISCO

Operazioni con l'estero dei forfetari pronte al file XML

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'art. 18 del DL 36/2022 ha esteso, dal 1° luglio 2022, gli **obblighi di fatturazione** elettronica via Sistema di Interscambio (SdI) ai soggetti in regime forfetario, a coloro che [...]

PAGINA 4

L'osservanza degli OIC rende non punibile l'errata imputazione a periodo

La Cassazione "cancella" però letteralmente l'esimente

/ Alfio CISSELLO

Le violazioni in tema di **errata imputazione a periodo** delle componenti reddituali sono alquanto variegate. Se si ritiene la violazione sanzionabile, la sanzione può avere diverse intensità, mentre se risultano osservati i principi contabili la violazione potrebbe addirittura essere sfornita di sanzione.

Se si analizza l'[art. 1](#) del DLgs. 471/97, si nota che, se non ci sono fattispecie attenuanti da applicare, la violazione della competenza fiscale soggiace alla sanzione dal **90% al 180%** dell'imposta. Tuttavia:

- "la medesima riduzione [sanzione base ridotta di un terzo, *ndr*] si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3 [condotte fraudolente, *ndr*], l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo **abbia già concorso** alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente" (in sostanza il contribuente non può dire ai verificatori che avrebbe ad esempio tassato il ricavo negli anni a venire pretendendo così di beneficiare della riduzione del terzo);

- se la violazione non ha causato danni all'Erario, la sanzione è fissa quindi punita nella misura di **250 euro**. È il caso in cui ad esempio i ricavi sono stati dichiarati prima, o i costi in un'annualità successiva a quella corretta, se si tratta di IRES in cui l'aliquota è proporzionale.

C'è però un caso in cui la menzionata violazione non è sanzionabile, ed è tutt'altro che infrequente.

Stabilisce l'[art. 6](#) comma 1 del DLgs. 472/97: "le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo **corretti criteri contabili** e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili".

Se il contribuente osserva i principi contabili, ma per ipotesi non effettua ai fini fiscali la variazione in aumento, non c'è sanzione. Si tratta del caso in cui la

competenza civile e la competenza fiscale non coincidono e il contribuente commette l'irregolarità solo dal punto di vista fiscale.

Il legislatore ha all'evidenza ritenuto questa fattispecie espressione di un **disvalore sociale irrisorio**, che non necessita di sanzione.

Così peraltro era stato in modo inequivocabile affermato dal Ministero dell'Economia e delle finanze nella circolare 10 luglio 1998 n. [180](#) (sub. art. 6).

Con il passare degli anni, questo principio è stato dimenticato, posto che gli uffici hanno sistematicamente sanzionato qualsiasi violazione in tema di **competenza fiscale**.

In un primo momento, la Corte di Cassazione ha sancito che la menzionata causa di non punibilità postula che tra il criterio di contabilizzazione civilistico e la normativa fiscale sussista un'obiettivo incertezza (Cass. 13 settembre 2013 n. [20975](#)).

I giudici introducono dunque un elemento che non emerge in alcun modo dalla legge.

Quadro sanzionatorio variegato

Ma non è bastato, siccome più di recente la Suprema Corte si è spinta ad azzerare del tutto l'art. 6 comma 1 prima riportato, affermando: "questa causa di non punibilità **non può legittimare la violazione**, ad opera del contribuente, del principio di competenza fiscale, quand'anche siano stati puntualmente osservati i corretti principi contabili, ammettendosi altrimenti la non sanzionabilità di condotte fiscalmente illecite solo perché, dal punto di vista **civilistico-contabile**, l'operato del contribuente risulti corretto" (Cass. 13 maggio 2016 n. [9856](#)).

Il legislatore, però, ha proprio inteso evitare di punire la condotta del contribuente che ha osservato la sola normativa civilistica.

Proroga del superbonus di tre mesi per le villette

Ancora modifiche alla norma che consente di cedere i crediti d'imposta derivanti da detrazioni edilizie

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

Slittamento di tre mesi sino al **30 settembre 2022** del termine "intermedio" entro cui devono essere realizzati almeno il 30% degli interventi su edifici unifamiliari e unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari per poter beneficiare del superbonus 110% sulle spese sostenute sino al 31 dicembre 2022, anziché soltanto sino al 30 giugno 2022; inoltre possibilità di cessione "finale" dei bonus edilizi per le banche e società del gruppo bancario a favore dei loro correntisti che sono anche "clienti professionali privati". Queste le novità contenute nel DL 17 maggio 2022 n. 50, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 114 del 17 maggio 2022, che è entrato in vigore ieri, 18 maggio 2022.

Con riguardo al primo aspetto, l'[art. 14](#) comma 1 lett. a) del DL 50/2022, modificando il comma 8-*bis* dell'[art. 119](#) del DL 34/2020, stabilisce che "Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle **persone fisiche** di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo".

Prima della modifica introdotta dal DL 50/2022, per gli **interventi** effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b) del citato art. 119, la detrazione del 110% spettava anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 giugno 2022 fossero stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

In sostanza, fermo restando l'ambito temporale applicativo del superbonus che continua a riguardare "di base" le spese sostenute "dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022", per le persone fisiche che, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, eseguono interventi su edifici **unifamiliari**, oppure su unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari, le spese agevolate al 110% possono essere sostenute fino alla fine dell'anno 2022 (31 dicembre 2022) se alla data del 30 settembre 2022 i lavori sono stati effettuati per almeno il 30% dell'interven-

to complessivo. La nuova norma precisa inoltre che nel computo del 30% rilevano anche i lavori per i quali non spetta il superbonus del 110%, ma questa parte più che una vera novità è una mera esplicitazione normativa di quanto già chiarito dall'Agenzia delle Entrate in occasione della risposta a interpellato 24 novembre 2021 n. 791 e della FAQ [3 febbraio 2022](#).

Detta proroga era stata "annunciata" con la risoluzione parlamentare sul documento di Economia e finanza approvata alla Camera dei Deputati il 20 aprile 2022 con la quale il Governo si era impegnato ad attivarsi in tal senso entro il 30 giugno 2022.

Con riguardo al secondo aspetto, l'[art. 14](#) comma 1 lett. b) del DL 50/2022 modifica ancora una volta la disciplina recata dall'[art. 121](#) comma 1 del DL 34/2020 concernente la **cessione** dei **crediti** derivanti da interventi edilizi "optabili".

Il nuovo assetto disciplinare prevede una cessione "libera" da parte del beneficiario che ha sostenuto le spese o del fornitore che ha applicato lo sconto in fattura, cui possono seguire due ulteriori cessioni, ma soltanto a "soggetti vigilati".

In aggiunta (**quarta cessione**), oppure in alternativa (cioè prima che siano state "esaurite" le cessioni possibili), viene consentita anche la cessione del credito da parte di banche o società appartenenti al gruppo bancario a favore di cessionari che siano correntisti della banca cedente (o della banca capogruppo della società cedente appartenente al gruppo bancario), i quali correntisti devono però rientrare nel novero dei "**clienti professionali privati** di cui all'[articolo 6](#), comma 2-*quiquies*, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58".

Ai sensi dell'[art. 57](#) comma 3 del DL 50/2022, questa cessione a correntisti "clienti professionali", aggiuntiva o alternativa alle altre consentite dal medesimo [art. 121](#) del DL 34/2020, può riguardare i crediti di imposta che si sono originati in forza di **comunicazioni** di esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o di (prima) cessione del credito presentate telematicamente a decorrere dal 1° maggio 2022.

Operazioni con l'estero dei forfetari pronte al file XML

L'obbligo di e-fattura introdotto dal 1° luglio 2022 si accompagna all'esterometro

/ Luca BILANCINI e Emanuele GRECO

L'art. 18 del DL 36/2022 ha esteso, dal 1° luglio 2022, gli **obblighi di fatturazione** elettronica via Sistema di Interscambio (SdI) ai soggetti in regime forfetario, a coloro che applicano il regime "di vantaggio", alle associazioni sportive dilettantistiche, che abbiano superato il limite di compensi o ricavi pari a 25.000 euro su base annua. Di conseguenza, non dovrebbe più ritenersi applicabile, per tali soggetti, l'esonero dalla presentazione del c.d. "esterometro" di cui all'[art. 1](#) comma 3-bis del DLgs. 127/2015, come aveva indicato la circ. Agenzia delle Entrate n. [14/2019](#).

Pertanto, si rammenta che, a decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° luglio 2022, la comunicazione delle operazioni con **soggetti non stabiliti** in Italia non potrà più essere effettuata secondo le modalità attuali ma richiederà la trasmissione con SdI, adottando il medesimo formato della fattura elettronica.

A fronte dei descritti nuovi obblighi, appare opportuno riesaminare quale sia il trattamento ai fini IVA delle operazioni che i soggetti in **regime forfetario** ex [art. 1](#) della L. 190/2014 effettuano o ricevono da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

Per quanto concerne le **operazioni attive**, nessuna deroga è prevista per le cessioni all'esportazione, per le quali si applica il regime di non imponibilità ex [art. 8](#) comma 1 lett. a) e b) del DPR 633/72. L'operazione può essere documentata alternativamente mediante fattura elettronica o inviando i dati via SdI, utilizzando il codice natura "N3.1".

Nel caso di prestazioni di servizi generiche rese ad un committente estero, soggetto passivo d'imposta, si applicano ai forfetari le disposizioni di cui all'[art. 7-ter](#) del DPR 633/72 e, conseguentemente, viene emessa fattura senza addebito d'imposta (circ. Agenzia delle Entrate n. [10/2016](#), § 4.1.2).

In tale ipotesi, si ritiene che il documento debba riportare l'annotazione **"inversione contabile"** (nel caso di prestazioni a soggetti Ue) oppure "operazione non soggetta" (nel caso di prestazioni extra Ue), come richiede l'[art. 21](#) comma 6-bis lett. a) e b) del DPR 633/72.

In entrambi i casi nel file XML andrà utilizzato il codice natura "N2.1" (operazioni non soggette a IVA ai sensi degli artt. da [7](#) a [7-septies](#) del DPR 633/72).

Le prestazioni rese nei confronti di "privati" sono, invece, assimilate ad operazioni **"interne"**, motivo per cui non è esercitata la rivalsa dell'imposta e in fattura sarà riportata la consueta annotazione relativa alle operazioni in franchigia da IVA, con adozione del codice natura "N2.2".

Va, infine, rammentato che, le specifiche tecniche versione 1.7, in vigore a decorrere dal prossimo 1° luglio 2022, confermano che per le operazioni attive verso

soggetti non stabiliti in Italia andrà valorizzato il codice destinatario "XXXXXXX".

Per quanto concerne le **operazioni passive**, si evidenzia che:

- le prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti sono soggette alla disciplina ordinaria stabilita dagli [artt. 7-ter](#) ss. del DPR 633/72 (art. 1 comma 58 della L. 190/2014).

- gli acquisti intracomunitari, effettuati da soggetti in regime forfetario, seguono le disposizioni previste per coloro che si considerano "non soggetti passivi d'imposta" ai sensi del combinato disposto dell'[art. 38](#) comma 3 lett. c) e comma 5 lett. c) del DL 331/93.

In ogni caso, il soggetto forfetario ha facoltà di applicare l'IVA nei **modi ordinari** per gli acquisti dallo stesso effettuati, con l'obbligo di integrare la fattura ricevuta e di assolvere l'imposta con versamento diretto mediante F24; si ricorda, tuttavia, che non è ammesso il diritto alla detrazione sull'IVA "assolta, dovuta o addebitata" su detti acquisti (art. 1 comma 58 della L. 190/2014). Sul piano documentale, a seguito dell'introduzione della trasmissione dei dati via SdI, le operazioni passive con soggetti non residenti risulteranno contraddistinte dai codici <TipoDocumento> TD17, TD18 o TD19.

Ultime settimane per l'esonero da esterometro

Per le operazioni effettuate sino al **30 giugno 2022**, come anticipato, i soggetti in regime forfetario sono ancora da considerarsi esonerati, oltre che dalla fatturazione elettronica via SdI, anche dall'invio del c.d. "esterometro" di cui all'[art. 1](#) comma 3-bis del DLgs. 127/2015.

Nella risposta a interpello n. [271](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate conferma che le prestazioni di servizi generici rese a un soggetto passivo non stabilito non sono **territorialmente rilevanti** in Italia, fermo restando l'obbligo di emissione di fattura, anche in formato analogico, essendo il committente non residente.

L'Amministrazione finanziaria precisa che l'emissione può avvenire anche in formato elettronico **via SdI** e, in quest'ultimo caso, "non sarà necessaria la trasmissione dei dati relativi alle citate prestazioni ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (c.d. «esterometro»)». Tale precisazione si ritiene debba valere con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° luglio 2022, posto che, come affermato dalla stessa Agenzia nella già citata circ. n. 14/2019, sino a tale data sono esonerati dall'invio dell'esterometro "ad esempio, coloro che rientrano nel regime di vantaggio e quelli che applicano il regime forfetario".

Indennità una tantum di 200 euro per i lavoratori dipendenti e autonomi

Spetta anche a pensionati, disoccupati e percettori di reddito di cittadinanza

/ Daniele SILVESTRO e Elisa TOMBARI

Il DL [50/2022](#) (c.d. DL "Aiuti") introduce un'indennità di 200 euro in favore di diverse categorie di lavoratori, nonché pensionati, disoccupati e percettori di reddito di cittadinanza, quale strumento di **sostegno al reddito** e di supporto contro la crescita dei prezzi, stabilendo tuttavia modalità di erogazione differenti in base alla tipologia di beneficiario.

Iniziando dai lavoratori dipendenti, l'art. 31 riconosce una somma una tantum di 200 euro ai lavoratori di cui all'[art. 1](#) comma 121 della L. 234/2021 e che abbiano beneficiato nei primi quattro mesi dell'anno 2022 dell'esonero dello 0,8% della quota IVS a loro carico per almeno una mensilità. Tali lavoratori non devono essere inoltre titolari delle prestazioni previste dal successivo art. 32. L'indennità viene riconosciuta una sola volta anche in presenza di più rapporti di lavoro ed è corrisposta dal datore in corrispondenza della mensilità di luglio 2022. L'erogazione avviene in via automatica, ma è necessaria la presentazione di una **dichiarazione del lavoratore** che attesti di non essere titolare di uno dei trattamenti di cui all'art. 32. Il credito maturato dal datore di lavoro potrà essere recuperato mediante la denuncia contributiva mensile, secondo le istruzioni che saranno fornite dall'INPS.

L'art. 32, commi 1-7 dispone poi che l'INPS eroghi d'ufficio, per la mensilità di luglio 2022, un'indennità di **200 euro** anche ai soggetti residenti in Italia "titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione", a condizione che detti trattamenti decorrano entro il 30 giugno 2022 e che il reddito personale assoggettabile ad IRPEF non superi, per l'anno 2021, il tetto di 35.000 euro. L'indennità verrà corrisposta a ciascun soggetto avente diritto una sola volta, anche nel caso in cui il soggetto percettore svolga attività lavorativa.

L'indennità spetta anche, previa presentazione della domanda, ai lavoratori **domestici** che, alla data del 18 maggio 2022, abbiano in essere uno o più rapporti di lavoro, nonché, d'ufficio ai soggetti percettori di NASpI, DIS-COLL a giugno 2022 e, nel corso dell'anno 2022, dell'indennità di disoccupazione agricola di competenza del 2021 (commi 8-10).

Il bonus da 200 euro potrà inoltre essere richiesto dai titolari di rapporti di co.co.co. ex [art. 409](#) c.p.c. attivi il 18 maggio 2022, che siano iscritti alla Gestione separata, a condizione che non percepiscano trattamenti

pensionistici, non siano iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie e che il reddito percepito dai predetti rapporti per l'anno 2021 non superi i 35.000 euro (comma 11). Il comma 12 prevede l'erogazione dell'una tantum anche ai lavoratori che nel 2021 abbiano beneficiato di una delle indennità ex [art. 10](#), commi da 1 a 9, del DL 41/2021 e dell'[art. 42](#) del DL 73/2021, mentre i commi da 13 a 16 prevedono l'erogazione, previa presentazione della domanda: ai lavoratori stagionali, a tempo determinato e ai lavoratori intermittenti che nel 2021 abbiano svolto la prestazione per almeno 50 giornate da cui abbiano ricavato un reddito non superiore a 35.000 euro per l'anno 2021; ai lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo che nel 2021 abbiano almeno 50 contributi giornalieri versati e un reddito derivante da tali rapporti fino a 35.000 euro per l'anno 2021; ai **lavoratori autonomi** occasionali senza partita IVA non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie per i quali risulti almeno un contributo mensile per il 2021 e che siano già iscritti alla Gestione separata alla data del 18 maggio 2022; agli incaricati alle vendite a domicilio con reddito nell'anno 2021 derivante da queste attività superiore a 5.000 euro e titolari di partita IVA attiva, iscritti alla Gestione separata.

L'indennità di 200 euro andrà ad integrare anche la rata mensile di **luglio 2022** dei nuclei familiari beneficiari del reddito di cittadinanza (RdC), con esclusione del caso in cui uno dei componenti percepisca una delle indennità di cui art. 31 o di cui ai commi da 1 a 16 dell'art. 32 in esame. Le indennità di cui sopra non costituiscono reddito ai fini fiscali e non sono tra loro compatibili.

Un'indennità una tantum viene prevista anche in favore di lavoratori autonomi e **professionisti** iscritti all'INPS e ai professionisti iscritti ad una cassa di previdenza obbligatoria ex DLgs. [509/94](#) e DLgs. [103/96](#) dall'[art. 33](#) del DL 50/2022, mediante l'istituzione di apposito Fondo con una dotazione di 500 milioni di euro per l'anno 2022.

L'indennità è riconosciuta ai lavoratori autonomi e **professionisti** che:

- non abbiano fruito dell'indennità di cui agli artt. 31 e 32;
- abbiano percepito nel periodo d'imposta 2021 un reddito complessivo non superiore all'importo stabilito dal decreto attuativo (che dovrà definire criteri e modalità di concessione).

Per il bonus investimenti, dicitura anche nei DDT

Non va invece riportata nel verbale di collaudo o di interconnessione dei beni

/ Pamela ALBERTI

La **dicitura** richiesta in fattura per il bonus investimenti va inserita anche nei DDT, ma non nel verbale di collaudo o interconnessione. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [270](#) di ieri, fornendo per la prima volta alcune indicazioni in relazione agli "altri documenti" richiamati dalla disposizione agevolativa.

Nello specifico, l'[art. 1](#) comma 1062 della L. 178/2020 stabilisce che "Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere **l'espresso riferimento** alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter".

Con riferimento al caso oggetto di interpello, i **dubbi** riguardavano, ai fini della fruizione del beneficio fiscale, la circostanza per cui "l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter" dovesse essere indicato anche nel documento di trasporto e nel verbale di collaudo e interconnessione.

L'Agenzia, nella risposta a interpello in esame, osserva che il richiamato comma 1062 pone gli obblighi di **conservazione documentale** a carico dei beneficiari dell'agevolazione in parola, ai fini dei successivi controlli. In particolare, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

A tal scopo, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere il chiaro riferimento alle disposizioni di cui all'[art. 1](#) commi da 1054 a 1058-ter della L. 27 dicembre 2020 n. 178.

L'Agenzia delle Entrate rileva quindi che la **medesima funzione** è assolta dai documenti che certificano la consegna del bene quali il "documento di trasporto", per i quali resta fermo il predetto obbligo.

Diversamente, nel presupposto che il "**verbale di collaudo** o di interconnessione" riguardino univocamente i beni oggetto dell'investimento (cui si riferiscono i documenti summenzionati) essendo tali documenti,

per le caratteristiche che li contraddistinguono, non attribuibili a beni diversi da quelli cui il relativo contenuto fa riferimento, non si estende sugli stessi l'obbligo di riportare l'espresso riferimento di cui al citato comma 1062.

Pare utile rilevare che, prima della risposta in esame, non risultavano specifici chiarimenti in relazione alla dicitura su **ulteriori documenti**, posto che nelle risposte a interpello nn. [438](#) e [439](#) del 2020 si faceva espresso riferimento soltanto alla fattura. Nemmeno la circolare n. [9/2021](#), pur richiamando le citate risposte e affrontando la questione della corretta dicitura, non ha fornito chiarimenti a riguardo (sul tema si veda "[Bonus investimenti con indicazione della corretta norma agevolativa](#)" del 19 agosto 2021).

Si osserva tuttavia che la fattispecie prevista nella risposta n. 439 era relativa all'assenza del riferimento alla norma agevolativa sulla fattura e sul **contratto di locazione** finanziaria. L'Agenzia delle Entrate, nella citata risposta, ha affermato che "considerato che i documenti prodotti dall'impresa istante risultano privi del riferimento all'[articolo 1](#), commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, la possibilità di fruire del beneficio resta subordinata alla previa regolarizzazione dei documenti di spesa posseduti dall'istante, anche se i beni sono acquisiti in leasing, secondo le modalità sopra indicate". Tale risposta sembrerebbe quindi considerare regolarizzabili anche gli altri documenti citati nell'istanza, quale il contratto di leasing.

Ammessa la regolarizzazione

In tal senso sembra esprimersi anche la risposta a interpello n. 270/2022, laddove, nella parte finale, afferma che "come chiarito nella risposta n. 438 del 2020, si rammenta che la **regolarizzazione** dei documenti già emessi, ove dell'impresa beneficiaria entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo".

La regolarizzazione pare quindi ammessa anche con riguardo ai documenti in esame (prima che inizino le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria), ad esempio apponendo con "**scritta indelebile**" il riferimento normativo, come consentito per la fattura.

Professioni spaccate sull'equo compenso

Gli Ordini spingono per approvare senza modifiche il testo della Camera, le componenti sindacali chiedono di eliminare le sanzioni disciplinari

/ Savino GALLO

Professioni spaccate sul disegno di legge riguardante l'**equo compenso** che, dopo l'approvazione alla Camera (avvenuta a ottobre 2021), è ormai da 6 mesi all'esame del Senato. Ieri, in Commissione Giustizia di palazzo Madama, è continuata la discussione sulle proposte di modifica al provvedimento, su cui, però, manca ancora il parere della Commissione Bilancio in merito alle eventuali coperture.

Ma è proprio sulle **modifiche** al testo approvato alla Camera che si è riaccesa la discussione in seno alle professioni. Le componenti sindacali spingono perché si intervenga su alcuni punti del provvedimento, in particolare l'art. 5 che affida agli Ordini non solo la possibilità di aggiornare i parametri (con cadenza biennale) e di adire l'autorità giudiziaria, ma anche di comminare sanzioni disciplinari al professionista reo di aver accettato un compenso non equo.

I Consigli degli Ordini, invece, chiedono di approvare il disegno di legge così com'è, forse spaventati dalla possibilità che una modifica del testo possa **allungare i tempi** dell'approvazione definitiva, con il rischio che il provvedimento non riesca a vedere la luce entro la fine della legislatura (un rischio peraltro paventato, non più tardi di qualche settimana fa, anche dal Sottosegretario alla Giustizia Sisto).

A certificare tale diversità di vedute i comunicati diffusi ieri da Professioni Italiane (associazione che riunisce i Consigli di 23 Ordini professionali) e Confprofessioni. Con la sua nota stampa, Professioni Italiane fa sapere di aver inviato una lettera al Presidente della Commissione Giustizia del Senato, Andrea Ostellari, e al Relatore del Ddl., Emanuele Pellegrini, in cui si sottolinea che l'approvazione definitiva del provvedimento "nella **stesura attuale** senza modifiche" è questione "prioritaria e indispensabile" per "non vanificare tutti gli sforzi fatti finora".

Il testo del disegno di legge, scrivono Armando Zambrano e Marina Calderone, rispettivamente Presidente e Vicepresidente dell'associazione, è "migliorato sotto numerosi aspetti", e i professionisti "non possono permettersi di perdere questa **irrinunciabile occasione**", rimandando ulteriori miglioramenti del Ddl. "in sede di formulazione di altri provvedimenti legislativi da approvare entro la fine della Legislatura".

Di tutt'altro tenore il comunicato stampa di Confprofessioni, secondo cui, senza modifiche, la legge è "**inaccettabile**". Così come congeniato, spiega il Presidente

Gaetano Stella, "il testo non riconosce l'equo compenso al professionista ma sanziona il professionista che chiede l'equo compenso".

"Lo scorso novembre – aggiunge Stella – dopo l'approvazione alla Camera, ci avevano assicurato che ci sarebbe stato tutto il tempo necessario per correggere la norma in Senato. Ma adesso, registriamo fortissime pressioni per avallare una norma che **punisce i professionisti**, anziché tutelarli". Secondo Confprofessioni, la previsione di sanzioni deontologiche "non solo condanna chi ha subito un compenso iniquo, ma paradossalmente impedirà ai professionisti di intentare un'azione civile". Su questo aspetto, la confederazione non ha intenzione di "fare sconti" né di "fare un passo indietro, a costo di mobilitare tutta la base professionale e del lavoro autonomo".

Quanto ai commercialisti, la posizione di Elbano De Nuccio, che si insedierà come nuovo Presidente del CNDCEC il prossimo 31 maggio, è più vicina a quella espressa da Professioni italiane che a quella di Confprofessioni: "In questo momento – dichiara a *Eutekne.info* – la **priorità** è arrivare all'**approvazione** della norma, per garantire una dignità del lavoro che deve essere riconosciuta a tutti i professionisti. In questo periodo abbiamo registrato, per dinamiche legate anche alla situazione di crisi, la necessità di doversi adattare a compensi non congrui e questo è inaccettabile".

Per De Nuccio, dunque, il disegno di legge va approvato nel più breve tempo possibile. Poi, aggiunge, "è indubbio che si tratti di un testo perfettibile", ma non sulla questione delle sanzioni disciplinari. Anzi, l'ex Presidente dell'ODCEC di Bari "trovo assolutamente giusto che ci sia un'attività di **vigilanza** da parte degli Ordini e che si possa applicare il codice deontologico per sanzionare violazioni che siano legate a una attività di non corretta concorrenza".

"Nel caso in cui – conclude – un professionista provi ad acquisire in maniera scorretta il cliente di un altro collega, facendo leva sul costo più basso della prestazione, è giusto che ci sia una sanzione disciplinare. La sanzione non va letta come autolesionista nei confronti del professionista, ma come uno strumento attraverso il quale si possa porre rimedio ad attività di **concorrenza sleale** all'interno del mercato professionale".

Indeducibili gli accantonamenti al fondo per recupero ambientale

Ai fini della deducibilità deve essere certo il periodo di cessazione dell'attività

/ Silvia LATORRACA

Con la risposta interpello n. 272, pubblicata ieri, 18 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che gli accantonamenti al fondo per recupero ambientale non sono fiscalmente deducibili ove **non sia certo** il momento in cui gli oneri saranno effettivamente sostenuti.

Il caso di specie attiene a una società che svolge attività di produzione di energia utilizzando un impianto fotovoltaico entrato in esercizio il 31 dicembre 2013 (e riscattato nel 2020).

In relazione alla gestione dell'impianto, la società ha sottoscritto una Convenzione con GSE spa per il riconoscimento della tariffa incentivante, che sarà erogata per 20 anni dal 31 dicembre 2013 al 31 dicembre 2033.

Sulla base dell'Autorizzazione unica alla costruzione e all'esercizio dell'impianto rilasciata dalla Provincia, "allo scadere della Convenzione con GSE Spa, al termine della produzione, la società ha l'**obbligo** di procedere alla dismissione dell'impianto e ripristinare i luoghi dove ora insiste l'impianto", mediante lo smaltimento dei pannelli e la bonifica del terreno.

I costi connessi a tali obblighi contrattuali saranno sostenuti **successivamente alla scadenza** della Convenzione (31 dicembre 2033), data a partire dalla quale la società non conseguirà più ricavi (che sono, infatti, legati alla tariffa incentivante).

La società chiede di sapere se possa determinare i costi di ripristino ambientale tramite apposita perizia da parte di un tecnico qualificato e rilevare un accantonamento al "fondo per recupero ambientale", ripartendo e deducendo il costo proporzionalmente, a partire dal 2020 e fino alla scadenza della Convenzione.

La risposta interpello n. 272/2022 ha ricordato che, per effetto del principio di derivazione rafforzata di cui all'[art. 83](#) comma 1 del TUIR (che trova applicazione nel caso di specie, non rientrando la società tra le micro imprese), con il conseguente riconoscimento dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio, ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al principio di **prevalenza della sostanza** sulla forma, così come declinato dai principi contabili ([art. 2](#) comma 1 del DM 48/2009; [art. 2](#) comma 1 lett. a) n. 1 del DM 3 agosto 2017).

Conseguentemente, devono intendersi **non** applicabili le regole di **competenza fiscale** di cui all'[art. 109](#) commi 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condi-

zioni di certezza e oggettiva determinabilità.

Peraltro, i componenti negativi di reddito iscritti in contropartita di passività di **scadenza o ammontare incerti** che presentano i requisiti di cui al documento OIC [31](#) sono qualificati fiscalmente come accantonamenti, cui si applica la disciplina di cui all'[art. 107](#) del TUIR, con la conseguente deducibilità delle sole ipotesi rientranti tra quelle di cui ai commi 1-3 ([art. 9](#) commi 1 e 3 del DM 8 giugno 2011; [art. 2](#) comma 1 lett. b) n. 5 del DM 3 agosto 2017), ancorché siano classificati in voci del Conto economico diverse da B.12 e B.13.

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che, nel caso in esame, dall'Autorizzazione unica e dalla Convenzione stipulata con il GSE emerge che la società deve provvedere alla dismissione e al ripristino dello stato originario dei luoghi entro 6 mesi dalla cessazione dell'esercizio dell'impianto. Tuttavia, non viene indicata la data di cessazione. In particolare, non emerge che, alla data del 31 dicembre 2033, termine del periodo di convenzione con il GSE, la società sia vincolata a cessare l'attività di produzione di energia.

In altri termini, seppur la società sia obbligata a sostenere i costi di ripristino ambientale al termine dell'attività sulla base di disposizioni di legge e accordi contrattuali e, a fronte di tale obbligo, effettui preventivamente accantonamenti in un apposito fondo, **non sussiste la certezza** del momento in cui gli stessi saranno effettivamente sostenuti.

Non risulta, quindi, possibile determinare un periodo durante il quale gli oneri in parola possono essere ripartiti in funzione dell'utilizzo dei pannelli fotovoltaici. Per tale ragione, nella fattispecie non sono applicabili i chiarimenti forniti in relazione ai costi di chiusura delle discariche (R.M. n. [52/98](#); nota Agenzia delle Entrate n. [85997/2010](#); circ. Agenzia delle Entrate n. [26/2012](#)), per i quali è certo il periodo di cessazione dell'attività, in quanto legato al riempimento della discarica, ovvero ad un dato oggettivo.

Alla luce di quanto riportato, nella fattispecie prospettata nella risposta interpello n. 272/2022, la classificazione contabile degli oneri di ripristino a titolo di accantonamento assume rilievo ai fini fiscali in forza del **principio di derivazione rafforzata**.

Conseguentemente, secondo l'Agenzia, trattandosi di ipotesi riconducibile all'[art. 107](#) comma 4 del TUIR, l'accantonamento è **fiscalmente indeducibile**, quand'anche classificato in voci diverse da B.12 e B.13.

Resta ferma la deducibilità degli oneri nel momento in cui il fondo è utilizzato a seguito del sostenimento dei costi di ripristino.

Assemblee di associazioni non ETS in videoconferenza senza previsione statutaria

Per gli enti del Terzo settore, dopo il 31 luglio le assemblee in tale modalità saranno ammesse solo se lo statuto espressamente le prevede

/ Luciano DE ANGELIS

Tutti gli enti disciplinati dal Libro I del codice civile potranno tenere assemblee in videoconferenza **a prescindere** da eventuali previsioni statutarie in tale senso. Negli enti del Terzo settore, di contro, perché ciò possa avvenire sarà necessaria una specifica disposizione statutaria. Tali riunioni potranno invece essere svolte sempre dai componenti dei CdA e dai componenti gli organi di controllo a prescindere da eventuali previsioni statutarie in tutti gli enti non profit.

È quanto prevedono le nuove massime n. 12 e 13 della Commissione Terzo settore del Notariato di Milano.

La prima massima distingue gli ETS da quelli disciplinati dal Libro primo del codice civile (associazioni, fondazioni e comitati non ETS).

Per questi, si legge in motivazione, gli [artt. 20 e 21](#) c.c., nel disciplinare il funzionamento delle **assemblee delle associazioni**, non contengono specifiche previsioni circa le modalità di tenuta delle medesime (delle assemblee, *ndr*) in merito all'intervento dei soci e di esercizio del diritto di voto. A riguardo solo l'art. 8 delle disposizioni di attuazione al codice civile provvede a una regolamentazione minimale della convocazione delle assemblee delle associazioni, rinviando alla disciplina statutaria e prevedendo, in assenza della stessa, che la convocazione sia fatta "mediante avviso personale che deve contenere l'ordine del giorno degli argomenti da trattare".

Mancando, quindi, una specifica disciplina legale che richieda la compresenza fisica degli aventi diritto nello stesso luogo (o che subordini lo svolgimento delle riunioni mediante mezzi di telecomunicazione alla previsione statutaria) e non rinvenendosi nell'ordinamento principi generali contrari, si deve ritenere che le riunioni degli organi assembleari degli enti associativi **privi della qualifica di ETS**, in assenza di diversa previsione statutaria, possano essere convocate e svolgersi mediante mezzi di telecomunicazione, anche senza indicazione di un luogo fisico di convocazione, a condizione che sia assicurata la **contestualità** del procedimento assembleare e sia possibile **verificare l'identità** degli intervenuti.

In definitiva, le associazioni e i comitati (ma anche le fondazioni che abbiano istituito un "organo di indirizzo") potrebbero, secondo tale massima, utilizzare la videoconferenza senza che lo statuto dell'ente preveda tale possibilità.

Statutariamente, invece, è alternativamente, possibile prevedere:

- che la riunione si debba tenere in un luogo fisica-

mente determinato e alla presenza personale degli aventi diritto;

- che la riunione si debba tenere esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, anche senza indicazione di un luogo fisico di convocazione;

- che la riunione si possa tenere in modalità "mista", con facoltà per ciascuno degli aventi diritto di intervenire in presenza o mediante mezzi di telecomunicazione;

- che spetti all'organo amministrativo decidere, volta per volta, le modalità di partecipazione alla riunione.

Negli enti del Terzo settore, di contro, l'[art. 24](#) comma 4 del DLgs. 117/2017 sancisce espressamente che "L'atto costitutivo e lo statuto possono prevedere l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione". Ne deriva che, in tali enti, **dopo il 31 luglio 2022** (termine sancito dalle norme emergenziali) le assemblee in videoconferenza saranno ammesse solo a condizione che lo **statuto** espressamente le preveda.

Niente previsione statutaria per riunioni di organi diversi dalle assemblee

La massima n. 13 è dedicata alle **riunioni degli organi collegiali** diversi dall'assemblea quindi CdA e organi di controllo pluripersonali. A riguardo, si evidenzia sulle riunioni di detti organi né il codice civile né il Codice del Terzo settore dispongono specifiche regole. In particolare: l'[art. 16](#) c.c., relativo alle associazioni riconosciute, rimette all'atto costitutivo e allo statuto degli enti con personalità giuridica la determinazione delle norme sull'amministrazione, senza alcuna limitazione. L'[art. 36](#) c.c. in tema di associazioni non riconosciute prevede che l'amministrazione delle associazioni sia regolata dagli accordi degli associati, senza alcuna limitazione; nel CTS, gli [artt. 26 e 30](#) dedicati rispettivamente al consiglio di amministrazione e all'organo di controllo nulla dispongono in proposito.

Da ciò deriva, secondo i notai milanesi, che in assenza di contraria disposizione statutaria, le riunioni degli organi collegiali di associazioni, fondazioni e comitati, anche dotati della qualifica di ETS, diversi dalle assemblee, possa avvenire mediante **mezzi di telecomunicazione**, anche in assenza di un luogo fisico di convocazione, purché sia possibile verificare l'identità degli intervenuti che partecipano e votano, nel rispetto del metodo collegiale.

In definitiva, le riunioni degli organi collegiali – diversi dall'assemblea – di associazioni, fondazioni e comi-

tati, sia negli enti regolati dal Libro I del codice civile che negli ETS, anche in assenza di previsione statutaria in tal senso possono essere convocate e svolgersi mediante mezzi di telecomunicazione.

Viene altresì previsto che lo svolgimento delle riunioni con modalità **"mista"** non necessiti della presenza di

presidente e segretario nello stesso luogo, che l'avviso possa non indicare le modalità tecniche e i link di collegamento, che sono comunicabili a ciascun partecipante e che nel verbale della riunione non si debba necessariamente dar conto della modalità tecnologica utilizzata.

Liti fino a 3.000 euro davanti al giudice monocratico

Lo schema di Ddl. sulla giustizia tributaria esclude che possano essere decise dal giudice unico le controversie che abbiano valore indeterminato

/ Caterina MONTELEONE

Nello schema di disegno di legge recante "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario" è presente una norma che attribuisce al **giudice monocratico** la competenza a decidere le controversie di valore fino a tremila euro (le stesse per le quali l'[art. 12](#) comma 1 del DLgs. 546/92 prevede che le parti possano stare in giudizio senza l'assistenza tecnica). Il valore della lite si determina secondo la regola contenuta nell'[art. 12](#) comma 2 del DLgs. 546/92, a mente del quale "per valore della lite si intende l'importo del tributo **al netto** degli **interessi** e delle **eventuali sanzioni** irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

La norma **esclude** che possano essere decise dal **giudice unico** le controversie che abbiano valore indeterminato.

Attraverso questa disposizione il legislatore intende individuare, per le controversie considerate "minori", uno strumento che permetta di ridurre la durata del processo, il quale a prima vista sembra presentare analogie con la norma che, nel processo civile, individua la competenza del giudice di pace.

Senza voler, in questa sede, analizzare l'importanza della collegialità della decisione, si ritiene non condizionale l'introduzione della regola che elimini il **doppio grado di giudizio**. Tuttavia, questo è il tenore della riforma, in quanto, nella formulazione attuale, viene previsto che le sentenze pronunciate dal giudice monocratico, quindi tutte quelle relative a controversie di valore fino a tremila euro, non possano essere appellate, se non per violazione "delle norme sul procedimento, nonché per violazioni di norme costituzionali o di diritto dell'Unione europea, ovvero dei principi regolatori della materia". La limitazione alla presentazione dell'appello non si applica, invece, qualora la controversia, pur di valore fino a tremila euro, e quindi decisa dal giudice monocratico, riguardi "le **risorse proprie tradizionali** previste dall'[articolo 2](#), paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio,

del 7 giugno 2007, e [2014/335UE](#), Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione".

I limiti introdotti alla possibilità di impugnare le sentenze decise dal giudice monocratico sono attualmente previsti dal legislatore in relazione alle sentenze pronunciate dal giudice di pace, qualora abbia deciso secondo equità. L'[art. 339](#) comma 3 c.p.c. stabilisce che "le sentenze del **giudice di pace** pronunciate secondo equità a norma dell'articolo 113, secondo comma, sono appellabili esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, per violazione di norme costituzionali o comunitarie ovvero dei principi regolatori della materia".

Tuttavia, in quel caso il limite alla possibilità di presentare appello è circoscritto alle ipotesi in cui il giudice di pace abbia deciso secondo equità e ha una sua *ratio* che nel caso in esame non è ravvisabile, trattandosi di una limitazione al doppio grado che non risulta circoscritta a decisioni secondo equità, essendo queste non previste per le **controversie** in materia tributaria.

Norma in vigore dal 1° gennaio 2023

L'eliminazione del doppio grado di giudizio per le controversie di valore fino a tremila euro e con le eccezioni richiamate (il caso in cui il giudice incorra in una **violazione del procedimento**, di una norma costituzionale o di direttive europee) espone la norma a dubbi di legittimità, nonostante il doppio grado di giudizio non sia previsto dalla Costituzione, potendo comunque risultare violato il diritto alla difesa.

Rileva, inoltre, considerare che, pur nelle ipotesi in cui è previsto l'**appello della sentenza** pronunciata dal giudice monocratico, non è chiaro se l'appello dovrà riguardare solo tali vizi o se sarà un giudizio, come avviene oggi, nel quale il giudice di secondo grado è tenuto a pronunciarsi in relazione a tutte le questioni di primo grado riproposte dalle parti.

Trattamento ad hoc per il reddito da stock option nel regime forfetario

Il valore normale delle azioni è ridotto in base al coefficiente di redditività

/ Paola RIVETTI e Salvatore SANNA

Con la risposta a interpello n. 271, pubblicata ieri, viene definito il trattamento fiscale dell'**assegnazione di azioni** in applicazione di un piano di stock option a beneficio di un imprenditore in regime forfetario. In considerazione della particolare disciplina del regime di cui alla L. 190/2014, concorre alla formazione del reddito soggetto ad imposta sostitutiva il valore normale delle azioni acquistate al quale sarà applicato il coefficiente di redditività ordinariamente previsto per l'attività esercitata.

La fattispecie specifica interessa un imprenditore in regime forfetario che ha sottoscritto un contratto continuativo di consulenza con una società di diritto estero in cui è prevista (anche) una **remunerazione in natura** mediante un apposito stock option plan. Essendo maturata parte delle opzioni del piano, l'imprenditore intende esercitare il diritto di opzione, per il quale è previsto il pagamento di un corrispettivo a titolo di strike price. Seguirebbe poi la vendita delle azioni a terzi a prezzo di mercato.

Trattandosi di una forma di remunerazione dell'attività di consulenza prestata, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il valore delle azioni ricevute per effetto dell'esercizio del diritto di opzione costituisca un **corrispettivo in natura**, classificabile tra i ricavi tipici di cui all'**art. 85** comma 1 lett. a) del TUIR, e soggetto a fatturazione nei confronti della società. A tal fine, la valorizzazione delle azioni ricevute è effettuata secondo i criteri definiti dall'**art. 9** comma 4 del TUIR.

Dalla descrizione del caso emerge che non si tratta di azioni quotate in mercati regolamentati e che non constano dati di bilancio pubblici da cui poter definire il **patrimonio netto** della società per cui – a giudizio dell'istante – la valorizzazione dovrebbe considerare il prezzo che il mercato riconosce per tali azioni in transazioni di libera concorrenza e tra parti indipendenti. Il punto peraltro non sembrerebbe espressamente confermato.

Il valore normale delle azioni assegnate a seguito dell'esercizio dell'opzione, dunque, concorre alla formazione del reddito nell'**esercizio di assegnazione** e rileva ai fini del computo della soglia dei 65.000 euro per la permanenza nel regime forfetario. Inoltre, si afferma che, poiché nell'ambito del regime forfetario le spese sostenute non rilevano in modo analitico, non assume rilevanza quanto versato dall'imprenditore a titolo di strike price per l'acquisto delle azioni, in quanto all'ammontare di tale valore normale sarà applicato il coefficiente di redditività ordinariamente previsto per

l'attività esercitata.

Tale impostazione risulta **differente** rispetto a quanto chiarito in passato nell'ambito del lavoro dipendente dalla C.M. 25 febbraio 2000 n. 30. Quest'ultima aveva affermato, infatti, che il reddito imponibile deve essere dato dalla differenza tra:

- il "valore normale" delle azioni oggetto del piano di stock option;
- il prezzo pagato al momento dell'esercizio dell'opzione.

In senso conforme, si era espressa anche la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 27 febbraio 2020 n. 77.

Sotto il profilo della documentazione delle operazioni, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che le prestazioni di servizi rese dal soggetto in regime forfetario, in quanto rese nei confronti di un soggetto non residente (e non stabilito) in Italia, non sono soggette ad IVA ex **art. 7-ter** del DPR 633/72 (**art. 1** comma 58 lett. d) della L. 190/2014). La fattura resta comunque obbligatoria ai sensi dell'**art. 21** comma 6-bis del DPR 633/72, con l'annotazione che trattasi di **"operazione non soggetta ad IVA"**. Può essere emessa fattura elettronica via SdI, su base facoltativa; in tal caso, l'Agenzia ritiene che non sia necessaria la presentazione del c.d. "esterometro", adempimento rispetto al quale, tuttavia, i soggetti in regime forfetario dovrebbero comunque risultare esonerati per le operazioni eseguite sino al 30 giugno 2022, come chiarito nella circolare n. 14/2019 (si veda **"Operazioni con l'estero dei forfetari pronte al file XML"** di oggi).

L'altro profilo affrontato nella risposta riguarda il **trattamento dei proventi** derivanti dalla successiva cessione delle azioni. Atteso che, nel caso specifico, l'operazione non rientra nell'attività tipica esercitata dall'imprenditore, la medesima non determina la produzione di ricavi rilevanti ai fini dell'attività svolta in regime forfetario, dando invece luogo ad una **plusvalenza** tassabile ex **art. 67** del TUIR, determinata – secondo le indicazioni dell'Agenzia – quale differenza tra:

- il corrispettivo percepito per la cessione;
- il costo di acquisto determinato dalla somma tra lo strike price versato per l'opzione e il valore normale delle azioni che hanno concorso a formare il reddito dell'imprenditore.

Il reddito diverso così determinato è assoggettato all'**imposta sostitutiva** del 26%.

Bonus tessile, moda e accessori compensabile senza limiti di tempo

Modifica rilevante per il credito maturato nel 2020 che, di fatto, sarebbe stato compensabile solo nel mese di dicembre 2021

/ Luca FORNERO

L'art. 10-sexies del DL [21/2022](#), nel testo risultante a seguito dell'approvazione, prima da parte del Senato e ieri anche da parte della Camera, del relativo Ddl. di conversione, elimina, di fatto, i **limiti temporali** all'utilizzo in compensazione, nel modello F24, del credito d'imposta sulle [rimanenze di magazzino](#) nel settore tessile, della moda e degli accessori (ex [art. 48-bis](#) del DL 34/2020).

In base all'attuale formulazione, il bonus deve essere adoperato nel periodo d'imposta successivo a quello di maturazione. Pertanto, il credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta in corso al 10 marzo 2020 (**2020** per i soggetti "solari") avrebbe dovuto essere utilizzato entro la fine del periodo d'imposta successivo (prov. Agenzia delle Entrate n. [262282/2021](#), § 5.2).

Inoltre, il § 5.1 del medesimo provvedimento ha fissato l'ulteriore condizione secondo la quale la compensazione sarebbe potuta avvenire soltanto a partire dal 27 novembre 2021 (giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia Entrate n. [334506/2021](#), che ha definito la percentuale effettivamente fruibile dell'incentivo). Di fatto, però, per tutti i soggetti la compensazione è risultata possibile soltanto dopo l'istituzione del codice tributo **6953** a opera della ris. Agenzia delle Entrate n. [65/2021](#), datata 30 novembre.

Mettendo insieme il quadro normativo e interpretativo sopra delineato, per i soggetti "solari", il credito d'imposta maturato nel 2020 doveva essere adoperato entro il 31 dicembre 2021, risultando, però, di fatto compensabile nel solo mese di **dicembre 2021**.

Come già sottolineato su *Eutekne.info*, eventuali compensazioni "tardive" **non** avrebbero potuto comunque dar luogo all'applicazione di **sanzioni** e interessi da parte dell'Amministrazione finanziaria, in applicazione del principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente.

Infatti, l'[art. 10](#) comma 2 della L. 212/2000 stabilisce che "non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente (...) qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa".

Pertanto, se, ad esempio, un soggetto "solare" non fosse riuscito a compensare tutto il credito spettante con

riferimento al 2020 entro il **31 dicembre 2021**, eventuali compensazioni operate oltre tale scadenza sarebbero state legittime e non avrebbero potuto essere disconosciute dall'Amministrazione finanziaria atteso l'esiguo periodo utile di cui si è detto.

A ogni modo, la modifica apportata risolve alla radice ogni questione, atteso che il credito maturato con riferimento al 2020 potrà essere utilizzato **anche oltre** la fine del periodo d'imposta 2021, mentre il credito maturato con riferimento al 2021 potrà essere utilizzato anche oltre la fine del periodo d'imposta 2022.

In tale ottica, pare limitativa l'affermazione contenuta nella relazione tecnica al maxi-emendamento, secondo la quale la modifica inserita in sede di conversione del DL [21/2022](#) avrebbe la finalità di "estendere il periodo di utilizzo del credito d'imposta fino al 31 dicembre 2022", per permettere a tutti i beneficiari "di fruire pienamente della misura di sostegno de qua".

A ben vedere, stando al tenore letterale della modifica normativa, l'incentivo è utilizzabile in tutti i "periodi d'imposta successivi a quello di maturazione", quindi **altresì oltre** il 31 dicembre 2022.

Anche in seguito alla novità normativa, rimarranno comunque applicabili i **limiti** previsti dalle regole generali in materia di [compensazione](#).

In particolare, fatte salve successive "aperture" da parte dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di specie operano:

- sia il limite annuo di 250.000 euro, stabilito dall'[art. 1](#) comma 53 della L. 244/2007 (Finanziaria 2008) cumulativamente con riferimento ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- sia il limite annuo di 700.000 euro (di cui all'[art. 9](#) comma 2 del DL 35/2013), elevato a 2 milioni di euro per il 2021 ([art. 22](#) del DL 73/2021) e poi messo "a regime" dall'anno 2022 sempre nella misura di 2 milioni di euro ([art. 1](#) comma 72 della L. 234/2021), riguardante tutti i crediti d'imposta e contributivi (non solo quelli da **quadro RU**) compensabili nel modello F24.

Si tenga peraltro presente che, secondo quanto chiarito dalla ris. Min. Economia e Finanze 3 aprile 2008 n. [9/DF](#), il limite di 250.000 euro si cumula con quello relativo alla compensazione nel modello F24 (l'ammontare massimo delle compensazioni può quindi arrivare a **2.250.000** euro dal 2021 in avanti).

Accordi di ristrutturazione dei debiti con rischio penale limitato

Le condotte di bancarotta impropria non rilevano penalmente se poste in essere in relazione all'istituto previsto dall'art. 182-bis del RD 267/1942

/ Maurizio MEOLI

L'accordo di **ristrutturazione dei debiti "ordinario"** non è una sottospecie dell'accordo di ristrutturazione con intermediari finanziari al quale possa essere applicata la fattispecie penale di cui all'[art. 236](#) del RD 267/1942.

Ad affermarlo è la Cassazione nella sentenza n. [19540](#), depositata ieri.

In esito alla abrogazione dell'istituto dell'amministrazione controllata, l'[art. 236](#) comma 2 del RD 267/1942 ha continuato a punire le condotte di bancarotta commesse prima o dopo l'ammissione a un **concordato preventivo**, sempre che un'ammissione vi sia stata.

In particolare, nella disposizione da ultimo citata è stabilito che nel caso di concordato preventivo si applicano: le disposizioni degli [artt. 223](#) e [224](#) agli amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori di società; la disposizione dell'[art. 227](#) agli institori dell'imprenditore; le disposizioni degli artt. 228 e 229 al commissario del concordato preventivo; le disposizioni degli [artt. 232](#) e [233](#) ai creditori.

Nel 2005 è stato inserito nel RD [267/1942](#) l'istituto degli accordi di ristrutturazione dei debiti ([art. 182-bis](#)). Tramite esso, l'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando la documentazione di cui all'[art. 161](#), l'**omologazione** di un **accordo** di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il 60% dei crediti, unitamente a una relazione redatta da un professionista – designato dal debitore e in possesso dei requisiti di cui all'[art. 67](#) comma 3 lett. d) – sulla veridicità dei dati aziendali e sull'attuabilità dell'accordo stesso, con peculiare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei nel rispetto di determinati termini.

Detti accordi – osserva la Suprema Corte – sono autonomi e **non costituiscono una forma di concordato preventivo**, dal quale si distinguono sia per struttura che per effetti (l'accordo, ad esempio, precede l'intervento del giudice, non si svolge sotto il controllo di organi della procedura e vincola i soli creditori aderenti). Questa modalità di soluzione concordata non è stata collocata – come si vedrà, almeno inizialmente e relativamente a profili di interesse per la questione in esame – tra quelli rilevanti ai fini della previsione penalistica di cui all'art. 236. Essa, peraltro, fondandosi sulla relazione di un professionista attestante la veridicità dei dati aziendali e l'attuabilità dell'accordo, ha indotto il legislatore a introdurre, nel 2012, l'[art. 236-bis](#) del RD 267/1942, che punisce, tra l'altro, proprio il **falso del professionista** nella suddetta relazione.

Successivamente, le difficoltà riscontrate nella conclusione degli accordi di ristrutturazione dei debiti in ragione del **"dissenso opportunistico"** di talune banche ha indotto il legislatore, nel 2015, a inserire il nuovo strumento degli accordi di ristrutturazione **con intermediario finanziario** e di convenzione di moratoria ([art. 182-septies](#)), che, in presenza di almeno la metà del debito complessivo dell'impresa facente capo a banche e intermediari finanziari, ha riconosciuto la possibilità di chiedere al Tribunale di estendere gli effetti dell'accordo ai creditori dissenzienti della medesima categoria, in caso di assenso del 75% dei creditori della stessa.

Il presidio penale di questo istituto è stato collocato proprio nell'alveo dell'art. 236 del RD 267/1942. Si è, infatti, inserito un nuovo comma 3 che ha sancito l'applicazione agli accordi con intermediario finanziario e di convenzione di moratoria delle disposizioni previste dai nn. 1, 2 e 4 sopra richiamati.

È questa la versione del testo normativo che presenta rilievo nel caso affrontato dalla Suprema Corte che, rispetto a esso, osserva come, continuando a lasciare fuori gli accordi di ristrutturazione "ordinari", ex art. 182-bis, non sia ai medesimi estendibile, sia perché il rispetto del principio di **tassatività** non consente interpretazioni analogiche *in malam partem*, sia perché, anche a voler considerare l'accordo di cui all'art. 182-septies un *subgenus* del *genus* accordi di ristrutturazione (art. 182-bis), la punizione del *subgenus* (categoria più ristretta) non potrebbe estendersi al *genus* (categoria più ampia).

Come accennato, infine, appare opportuno sottolineare che il terzo comma dell'art. 236 del RD 267/1942 è stato recentemente (nel 2021) sostituito, stabilendosi che i richiamati nn. 1, 2 e 4 del secondo comma trovano applicazione non solo ai nuovi accordi di ristrutturazione **a efficacia estesa** o di convenzione di moratoria (in cui sono confluiti gli accordi con intermediario finanziario e di convenzione di moratoria), ma, altresì, nel caso di omologazione di accordi di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'art. 182-bis comma 4 terzo e quarto periodo, in cui il Tribunale può omologare l'accordo anche in **mancanza di adesione** da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento della prescritta percentuale e la proposta è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

Non imponibile il coupon per i servizi dell'app per accedere alla prestazione sanitaria

Secondo l'Agenzia l'utilizzo dell'app configura un servizio avente finalità di assistenza sanitaria

/ **Corinna COSENTINO** e **Daniele SILVESTRO**

Non concorre alla formazione del reddito ai fini IRPEF, ai sensi dell'[art. 51](#) commi 2 lett. f) e 3-*bis* del TUIR, il **coupon** riconosciuto ai dipendenti per la fruizione del servizio fornito da un'applicazione informatica che risponde all'esigenza di trovare personale con determinate caratteristiche (luogo, lingua e specializzazione), consentendo l'accesso ad una prestazione sanitaria.

È quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [273](#) di ieri, nella quale vengono forniti chiarimenti anche sul trattamento fiscale in capo alla società e sull'IVA.

Nella fattispecie in esame, una società vuole introdurre un piano welfare che riconosca alla generalità dei lavoratori dipendenti la possibilità di richiedere, per sé stessi o per i propri familiari, un voucher che consenta l'accesso per un anno ai servizi offerti da un'app che:

- permette la ricerca di personale specializzato;
- garantisce l'**accesso** alla prestazione (l'app però non garantisce la prestazione, che verrà liberamente scelta e concordata dall'utente).

Si ricorda che, ai sensi del citato comma 2 lett. f), **non concorre** a formare il reddito di lavoro dipendente l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'art. 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'art. 100 (tra cui l'assistenza sociale e sanitaria).

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- le opere e i servizi contemplati dalla norma possono essere messi a disposizione direttamente dal datore o da strutture esterne all'azienda, ma a condizione che il dipendente resti **estraneo** al rapporto economico tra l'azienda e il terzo erogatore del servizio (circ. n. [28/2016](#));

- configura la fattispecie in esame l'ipotesi in cui al dipendente venga riconosciuta la possibilità di aderire o no all'offerta proposta dal datore di lavoro, senza pertanto poter **pattuire** altri aspetti relativi alla fruizione dell'opera o del servizio (ris. n. [55/2020](#)).

Inoltre, l'erogazione di beni, prestazioni, opere e servizi da parte del datore può avvenire anche con documenti di legittimazione, cartacei o elettronici, riportanti un valore nominale ([art. 51](#) comma 3-*bis* del TUIR), non utilizzabili da persona **diversa** dal titolare e non monetizzabili o cedibili a terzi, i quali devono dare diritto a un solo bene, prestazione, opera o servizio per l'intero valore nominale senza integrazioni a carico del titolare.

Ciò premesso, l'Agenzia ritiene che l'utilizzo dei servizi dell'app in questione – da parte della generalità dei dipendenti – rappresenti un servizio avente finalità di **assistenza sanitaria** e come tale rientri nell'ambito dell'[art. 51](#) comma 2 lett. f) del TUIR. Inoltre, la circostanza che tale servizio sia erogato tramite un coupon non utilizzabile per il pagamento della prestazione sanitaria fornita dal soggetto contattato tramite l'app, integra i requisiti di cui all'[art. 51](#) comma 3-*bis* del TUIR. Pertanto, il coupon riconosciuto ai dipendenti per la fruizione del servizio fornito dall'app è **escluso** dalla formazione del reddito imponibile.

Sul trattamento fiscale in capo alla società, l'Agenzia ritiene che le spese sostenute per il servizio offerto ai dipendenti sono integralmente **deducibili** dal reddito della stessa ai sensi dell'[art. 95](#) del TUIR, tenuto conto della riconducibilità del coupon alle erogazioni previste dall'art. 51 comma 2 lett. f), unitamente alla circostanza che si tratta di un servizio erogato in base al Regolamento welfare aziendale.

L'IVA "a monte" non è detraibile

Sotto il profilo IVA, l'Agenzia, oltre a qualificare il coupon come **voucher multiuso**, esclude la detraibilità dell'imposta assolta per la fornitura del servizio.

In linea generale, il diritto alla **detrazione** spetta a condizione che sussista un nesso diretto e immediato tra le operazioni di acquisto "a monte" e una o più operazioni "a valle" imponibili ai fini IVA (non spetta, dunque, per operazioni esenti o fuori campo IVA). In assenza di tale nesso, la detrazione è comunque ammessa se i costi sostenuti fanno parte delle **spese generali** del soggetto passivo, risultando elementi costitutivi del prezzo finale dei beni e servizi forniti.

Nel caso specifico, tuttavia, in linea con quanto affermato nella risposta a interpello n. [338/2020](#), l'Agenzia ritiene che l'imposta assolta sui servizi di welfare sia indetraibile, mancando un **nesso diretto** tra tali operazioni di acquisto e quelle effettuate "a valle" dall'istante. Infatti, la messa a disposizione gratuita dell'App unitamente al coupon costituisce un'operazione esclusa da IVA ex [art. 3](#) comma 3 del DPR 633/72, trattandosi di una prestazione gratuita di assistenza a favore del personale dipendente. Inoltre, i costi sostenuti per i servizi di welfare non sarebbero neppure inquadrabili tra le spese generali, non presentando un nesso con il complesso delle attività economiche esercitate dalla società.

Recupero di maggiori imposte versate dall'impatriato con 770 integrativo

Modello da presentare per gli anni 2019 e 2020 se non è stato applicato il regime per una problematica del software che elabora le buste paga

/ Luisa CORSO

La risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [275](#) di ieri, 18 maggio 2022, fornisce chiarimenti in merito alle modalità di recupero delle maggiori imposte assolate da lavoratori dipendenti in relazione agli anni 2019, 2020 e 2021, in conseguenza della mancata applicazione del **regime degli impatriati** di cui all'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015 per una problematica nell'impostazione del software utilizzato per l'elaborazione delle buste paga.

Nello specifico, il mancato riconoscimento dell'agevolazione riguardava i redditi derivanti dalla partecipazione a un **piano di azionariato** implementato dal gruppo, cui appartiene la società-datore di lavoro, a favore dei dipendenti. L'attribuzione delle azioni emesse dalla capogruppo attribuiva ai dipendenti un benefit in natura, imponibile ai sensi degli [artt. 49](#) e [51](#) del TUIR quale reddito di lavoro dipendente.

La risposta in esame riepiloga alcune condizioni di fruizione dell'agevolazione, già rimarcate dalle circ. nn. [17/2017](#) e [33/2020](#), nonché dalla risposta n. [78/2020](#), ricordando che:

- il lavoratore interessato deve presentare una **richiesta scritta** al datore di lavoro per l'applicazione del beneficio in busta paga e, nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, è possibile fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi;
- l'agevolazione risulta applicabile ai soli redditi che si considerano **prodotti nel territorio** dello Stato; conseguentemente, sono esclusi i redditi derivanti dalle attività prestate all'estero, anche se percepiti nel periodo d'imposta in cui il soggetto è fiscalmente residente in Italia;
- in relazione alla retribuzione erogata in esecuzione dei piani di incentivazione il regime degli impatriati trova applicazione per la parte di reddito riferibile all'attività lavorativa **prestata in Italia**.

Ciò premesso, le considerazioni dell'Agenzia in merito al recupero delle maggiori imposte sono fornite nel presupposto che sia stata effettuata apposita richiesta

scritta da parte dei lavoratori e che questi ultimi risultino in possesso dei requisiti di legge; la mancata detassazione del reddito derivante dal piano di azionariato, pur rientrando nell'ambito di applicazione del regime agevolato, è stata attribuita a "una **problematica nell'impostazione del software** utilizzato" per l'elaborazione delle buste paga della società, pertanto i dipendenti non hanno avuto modo di recuperare tramite le rispettive dichiarazioni dei redditi le maggiori ritenute subite per gli anni di imposta 2019 e 2020 (le Certificazioni Uniche relative agli anni 2019 e 2020, infatti, non davano evidenza, nelle annotazioni, della erronea quantificazione del reddito imponibile).

Alla luce di tali circostanze, l'Amministrazione finanziaria ammette il ricalcolo del reddito di lavoro dipendente imponibile per gli anni 2019 e 2020, per quanto riguarda i beneficiari del regime in esame, con conseguente **rimborso** delle maggiori ritenute operate.

Ad avviso dell'Agenzia, la società è inoltre tenuta a ripresentare il modello 770 integrativo, ai sensi dell'[art. 2](#) comma 8 del DPR 322/98, entro i termini per l'accertamento dell'imposta (non ancora scaduti per gli anni di riferimento), nonché a **rettificare** le Certificazioni Uniche ai sensi dell'[art. 4](#) del DPR 322/98 per i periodi 2019 e 2020, in modo da consentire ai lavoratori di integrare la loro dichiarazione con le rettifiche operate.

Per il 2021 corretta quantificazione del reddito agevolato nella CU 2022

Per quanto riguarda l'anno di imposta 2021, nell'impossibilità di procedere al riconoscimento del beneficio nell'ambito delle operazioni di conguaglio di fine anno, circostanza questa assunta acriticamente dall'Agenzia, si ritiene ammissibile esporre nella Certificazione Unica 2022, nelle annotazioni, la corretta quantificazione del reddito imponibile agevolato, per consentire ai beneficiari di recuperare le maggiori ritenute subite direttamente **nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta 2021.

Per l'esercizio delle revocatorie limiti temporali dubbi

Gli attuali termini di decadenza divengono parzialmente di prescrizione con il Codice della crisi

/ Saverio MANCINELLI

Nell'originaria versione del RD 267/42 nulla si disponeva in tema di **prescrizione** dell'azione revocatoria fallimentare. L'opinione unanime era che l'azione si prescriverebbe in cinque anni, mutuando tale termine dall'applicazione analogica dell'[art. 2903](#) c.c. in tema di revocatoria ordinaria ("l'azione revocatoria si prescrive in cinque anni dalla data dell'atto") e che – per la revocatoria fallimentare – tale termine iniziasse a decorrere dalla data della sentenza di **apertura** della procedura concorsuale.

Con la riforma del 2005-2007, è stato introdotto nel RD 267/42 l'[art. 69-bis](#), titolato "Decadenza dall'azione e computo dei termini", che recita: "le azioni revocatorie disciplinate nella presente sezione non possono essere promosse decorsi **tre anni** dalla dichiarazione di fallimento e comunque decorsi cinque anni dal compimento dell'atto".

Per la revocatoria fallimentare è stata disciplinata, quindi, una duplice decadenza anziché una prescrizione, con le conseguenze che da tale qualificazione derivano (la decadenza decorre una volta soltanto, **non** tollera alcuna interruzione e comporta l'estinzione del diritto, mentre la prescrizione è un modo generale di **estinzione** dei rapporti, fondato sull'inerzia del soggetto titolare del diritto e concede sempre la possibilità di far "ripartire" il termine, mediante atti interruttivi). La conseguenza della "modifica" da prescrizione in decadenza per la revocatoria fallimentare è che l'esercizio di tale azione non può essere in alcun modo sospeso, ma solo **impedito** mediante il compimento dell'azione giudiziaria.

In particolare, sono stati introdotti un termine decadenziale di durata triennale rispetto alla data del **fallimento** e, nel contempo, un termine decadenziale **quinquennale** rispetto alla data di compimento dell'atto "revocando" (anche se, di fatto, l'esperibilità di tale azione revocatoria "non è ancora nata", non essendo intervenuto il presupposto del fallimento dell'autore/titolare del patrimonio oggetto dell'atto dispositivo pregiudizievole).

Se tutto ciò appare pacifico, rimane controverso se l'[art. 69-bis](#) del RD 267/42 sia applicabile anche alla revocatoria **ordinaria**, di cui all'[art. 66](#) del RD 267/42, che esplicitamente richiama le norme del codice civile ([artt. 2901-2904](#)). Se il dato letterale dell'[art. 69-bis](#) ("le azioni revocatorie disciplinate nella presente sezione") dovesse interpretarsi in senso inclusivo dell'[art. 66](#), sembrerebbe desumersi che il termine per la revocatoria ordinaria è di decadenza se esercitata dal **curatore** fallimentare, mentre è di prescrizione ([art. 2903](#) c.c.) se esercitata da un singolo **creditore** (ovviamente in assenza di procedura concorsuale).

Tuttavia, tale interpretazione appare **poco convincente**, poiché si tradurrebbe nell'irragionevole ipotesi di una maggiore tutela apprestata dall'ordinamento a favore del (singolo) creditore che agisce ex [art. 2901](#) c.c., tenuto al solo termine di prescrizione di cinque anni, rispetto al curatore che agisce a tutela della **massa** dei creditori, tenuto al rispetto di termini decadenziali.

La questione, dopo oscillanti interventi di dottrina e di giurisprudenza di merito, è stata affrontata dalla Cassazione 4 aprile 2017 n. [8680](#), nel senso che l'[art. 69-bis](#) del RD 267/42 **non** si applica alle azioni revocatorie **ordinarie** promosse dal curatore fallimentare, che rimangono disciplinate dagli artt. 2901-2904 c.c.

In breve, secondo l'interpretazione fornita dalla Suprema Corte, l'azione revocatoria ordinaria **non** è soggetta al **termine triennale** di decadenza ex [art. 69-bis](#) L. fall. e conducono a tale conclusione argomenti di natura:

- letterale, atteso che l'[art. 66](#) del RD 267/42 stabilisce che l'esercizio dell'azione avviene "secondo le norme del codice civile", così come l'[art. 69-bis](#) del RD 267/42 sancisce che il regime da esso recato si applica alle sole azioni "disciplinate" dalla sezione della legge fallimentare in cui è collocato;
- sistematica, posto che l'azione conserva la natura di revocatoria ordinaria;
- teleologica, apparendo irragionevole ipotizzare un indebolimento della tutela delle ragioni creditorie, allorché esse involgano gli interessi della massa dei creditori, di valenza superiore a quelli di cui è portatore un singolo creditore.

Tuttavia la questione resta **controversa**, così come non è pacifica l'applicazione del **doppio termine** decadenziale ex [art. 69-bis](#) alle azioni di inefficacia di cui agli [artt. 64](#) e [65](#) del RD 267/42, anche se un'interpretazione estensiva sembrerebbe da escludersi, sia per il riferimento letterale della norma alle (sole) azioni revocatorie, sia per la natura dichiarativa di inefficacia ex *lege* di tali azioni, con conseguente imprescrittibilità.

Lo scenario descritto si evolve con la prossima entrata in vigore del DLgs. [14/2019](#) (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) che nell'[art. 170](#) adotta, esplicitamente sia per le azioni revocatorie che per quelle di inefficacia, una soluzione **"ibrida"**, fissando un termine di **decadenza** di tre anni dalla data di apertura della liquidazione giudiziale e un termine di **prescrizione** di cinque anni dal compimento dell'atto.

Nel contempo, il legislatore del Codice della crisi affronta in modo "pilatesco" il termine per l'esercizio dell'azione revocatoria ordinaria da parte del curatore e, quindi, sembrano non dissolversi le attuali, non univoche, interpretazioni.

Istanze dal 6 al 20 giugno per il contributo per discoteche e sale da ballo

Potranno essere presentate dalle imprese che al 27 gennaio 2022 erano chiuse per effetto delle disposizioni di contenimento dell'epidemia

/ REDAZIONE

Con il provvedimento n. 171638 pubblicato ieri, 18 maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha definito il modello, le modalità, le specifiche tecniche e i termini di trasmissione dell'istanza per accedere ai **contributi a fondo perduto** per discoteche e sale da ballo rimaste chiuse nel rispetto delle norme anti-contagio. Le domande potranno essere inviate, anche avvalendosi di un intermediario delegato, dal 6 al 20 giugno 2022 con i canali dell'Agenzia.

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 1 del DL 4/2022 ha disposto il **rifinanziamento** del fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse [ex art. 2](#) del DL 73/2021, ai fini dell'erogazione di un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti titolari di partita IVA che esercitano in modo prevalente l'attività individuata dal codice Ateco 2007 93.29.10 "Discoteche, sale da ballo, night club e simili". Tali imprese, alla data del 27 gennaio 2022 dovevano essere chiuse per le misure di prevenzione della diffusione dell'epidemia da COVID-19. Restano valide le disposizioni stabilite dal decreto interministeriale 9 settembre 2021 (si veda "[In Gazzetta il decreto sul contributo per le attività chiuse durante l'emergenza](#)" dell'8 ottobre 2021).

Per la richiesta del contributo i soggetti in possesso dei requisiti sono tenuti ad inviare un'istanza, esclusivamente in via telematica, all'Agenzia delle Entrate che curerà anche il processo di **erogazione** dei contributi stessi.

L'istanza contiene, tra le varie **informazioni**:

- il codice fiscale del soggetto, persona fisica o persona non fisica, che richiede il contributo;
- la dichiarazione di essere un soggetto diverso da quelli indicati dal comma 3 dell'art. 4 del decreto interministeriale 9 settembre 2021, ovvero enti pubblici di cui all'[art. 74](#) del TUIR, intermediari finanziari e società di partecipazione di cui all'[art. 162-bis](#) del TUIR;
- l'IBAN del conto corrente intestato al soggetto richiedente il contributo;
- le dichiarazioni in relazione al non superamento dei

limiti degli aiuti di Stato rispetto a quelli ricevuti fino al momento della presentazione dell'istanza.

La domanda viene predisposta in modalità elettronica mediante procedura web resa disponibile nell'area riservata del portale "**Fatture e Corrispettivi**" del sito internet dell'Agenzia delle Entrate o mediante procedure di mercato che rispettino i requisiti definiti nelle specifiche tecniche approvate con il provvedimento in commento, mentre la trasmissione è effettuata mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Come accennato in premessa, la trasmissione dell'istanza può essere effettuata dal 6 giugno 2022 e non oltre il giorno 20 giugno 2022. Nello stesso periodo è possibile, in caso di **errore**, presentare una nuova istanza, in sostituzione di quella precedentemente trasmessa. L'ultima domanda sostituisce integralmente tutte quelle precedentemente inviate.

È possibile, inoltre, presentare una **rinuncia** all'istanza precedentemente trasmessa, da intendersi come rinuncia totale al contributo.

Contributo accreditato sul conto corrente indicato nell'istanza

Come infine sottolineato anche dal comunicato stampa diffuso dall'Agenzia ieri, le risorse finanziarie saranno **ripartite** in egual misura tra i soggetti in possesso dei requisiti previsti che avranno validamente presentato l'istanza, entro l'importo massimo di 25.000 euro per ciascuno, nel rispetto delle condizioni e dei limiti della regolamentazione Ue del *Temporary Framework*.

L'Agenzia comunicherà nell'apposita area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" – sezione "Contributo a fondo perduto – Consultazione esito", l'**importo del contributo** riconosciuto, che verrà accreditato direttamente sul conto corrente del beneficiario indicato nell'istanza.

Non interposta la società alle Cayman che partecipa a fondi di investimento alternativi

Rileva l'attività di fatto svolta dall'ipotetica "società schermo"

/ Salvatore SANNA

La risposta a interpello n. 274, pubblicata ieri, ha analizzato l'applicazione della disciplina dell'**interposizione reale** ex art. 37 comma 3 del DPR 600/73 al caso di una società residente nelle Isole Cayman che utilizza i capitali raccolti tra i manager di un Gruppo per sottoscrivere le quote di alcuni **Fondi di investimento alternativi** (FIA) gestiti dal medesimo Gruppo.

Secondo la disposizione in esame, "in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'**effettivo possessore** per interposta persona".

In merito, è intervenuta la Cassazione affermando che rientrano in questa disposizione sia le ipotesi di **interposizione fittizia** che quelle di interposizione reale (cfr. Cass. 29 luglio 2016 n. 15830 e 19 ottobre 2018 n. 26414).

Inoltre, la Suprema Corte ha precisato che si tratta di una **disposizione antielusiva** che non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta (Cass. 10 giugno 2011 n. 12788).

Sul tema, la risposta in commento osserva che il fenomeno di interposizione **non può essere escluso** in base a elementi solo **formali**, quali ad esempio l'esistenza degli elementi costitutivi di una società (capitale sociale, oggetto sociale, compagine societaria ecc.) e il rispetto degli obblighi contabili e di bilancio, qualora la società risulti appositamente costituita al fine di assolvere alla mera funzione di centro di imputazione dei proventi derivanti da un'attività sostanzialmente riconducibile all'interponente. Occorre, quindi, analizzare gli **elementi fattuali** che riguardano l'attività svolta dalla società nel singolo caso per comprendere se sia applicabile l'art. 37 comma 3 del DPR 600/73.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate rileva che i **rapporti** intercorrenti tra la società residente alle Cayman e i soci, nonché i rapporti tra la società e i terzi portano a **escludere** che si tratti di un soggetto interposto ai fini fiscali.

Il Gruppo prevede che i propri manager investano in FIA gestiti da società appartenenti al medesimo Gruppo, **indirettamente**, attraverso un'unica società, la quale è amministrata da un General partner che decide, ad esempio, quando e in che quantità i Limited partner devono versare gli importi stabiliti nel Commitment.

I soggetti **estranei** all'attività di **gestione** della società non possono essere considerati interponenti.

Resta fermo, però, che i proventi percepiti, in quanto provenienti da una società residente in uno Stato a regime fiscale privilegiato ex art. 47-bis del TUIR, concorrono **integralmente** alla determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche residenti.

Inoltre, questi ultimi devono compilare il **quadro RW** con riferimento a tale partecipazione, mentre l'IVAFA risulta dovuta se la medesima rientra nella nozione di prodotto finanziario.

In particolare, ai sensi dell'art. 1 comma 1 lett. u) del DLgs. 58/98 rientrano nell'ambito dei **prodotti finanziari** "gli strumenti finanziari e ogni altra forma di investimento di natura finanziaria (...)". Nella definizione di strumenti finanziari contenuta nel comma 2, si effettua un rinvio alla nozione di **"valori mobiliari"**.

Infine, il comma 1-bis dell'art. 1 del DLgs. 58/98 stabilisce che "per valori mobiliari si intendono categorie di valori che possono essere negoziati nel mercato dei capitali, quali ad esempio: a) azioni di società e altri titoli equivalenti ad azioni di società, di partnership o di altri soggetti e ricevute di deposito azionario; b) obbligazioni e altri titoli di debito, comprese le ricevute di deposito relative a tali titoli; c) qualsiasi altro valore mobiliare che permetta di acquisire o di vendere i valori mobiliari indicati alle lettere a) e b) o che comporti un regolamento a pronti determinato con riferimento a valori mobiliari, valute, tassi di interesse o rendimenti, merci o altri indici o misure".

Ai fini IVAFA rileva la negoziabilità del titolo

L'Agenzia delle Entrate osserva che la classe dei "valori mobiliari" viene definita mediante una tecnica esemplificativa, essendo in essa espressamente ricomprese anche fattispecie diverse da quelle indicate purché assimilabili. Si afferma, quindi, che "i valori mobiliari sono quelle categorie di valori che possono essere **negoziati nel mercato dei capitali**".

Ciò in quanto la negoziabilità intesa come idoneità a essere negoziabile rappresenta caratteristica comune agli strumenti finanziari. Tale idoneità consiste nella possibilità giuridica di essere oggetto di **atti dispositivi** e nella possibilità concreta di essere oggetto di circolazione all'interno di un mercato finanziario.

Pertanto, per configurarsi come "valore mobiliare", la partecipazione nella società residente nelle Cayman dovrebbe disporre del requisito della negoziabilità nel mercato dei capitali.

Riduzione dei premi INAIL per i settori senza nuova tariffa

Lo sconto previsto dalla L. 147/2013 non è invece più in vigore per le aziende interessate dalla revisione tariffaria dal 2019

/ Fabrizio VAZIO

L'[art. 1](#) comma 128 della L. 147/2013 aveva disposto la **riduzione percentuale** dell'importo dei premi e contributi dovuti per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

La riduzione era valida nelle more dell'aggiornamento delle relative tariffe ed è pertanto venuta meno con l'approvazione delle nuove tariffe dei premi avvenuta con il DM [27 febbraio 2019](#): in tale occasione sono stati riassorbiti pressoché tutti gli sconti attribuiti a datori di lavoro di vari settori (ad esempio, lo sconto edile). In particolare, non si applica più lo sconto:

- alle tariffe dei premi delle quattro gestioni "Industria", "Artigianato", "Terziario" ed "Altre Attività";
- alla tariffa dei premi speciali unitari per i titolari di aziende artigiane, dei soci di società fra artigiani lavoratori, nonché dei familiari coadiuvanti del titolare;
- alla tariffa **"Navigazione"**.

La riduzione è tuttavia rimasta per diversi settori per i quali la riscrittura del meccanismo tariffario non è ancora stata portata a termine. In particolare la riduzione, prevista per quest'anno nella misura del **15,27%**, si applica:

- ai premi speciali determinati ai sensi dell'[art. 42](#) del DPR n. 1124/65 (scuole, pescatori, frantoi, facchini, veterinari, ippotrasportatori);
- ai premi speciali per l'assicurazione contro le malattie e le lesioni causate dall'azione dei raggi X e delle sostanze radioattive ex L. [93/1958](#);
- ai contributi assicurativi della gestione agricoltura di cui al Titolo secondo del DPR [1124/1965](#), riscossi peraltro dall'INPS.

Si tratta di premi di varia misura e versati con periodicità differenti che hanno in comune il fatto che non sono stati ancora interessati dal percorso di revisione tariffaria.

La circolare INAIL n. [20/2022](#) dedicata a "Riduzione dei premi e contributi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali ai sensi dell'articolo 1, comma 128, della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Misura della riduzione per il 2022 per i settori/gestioni per i quali il **procedimento di revisione** non è stato completato" spiega chiaramente come i datori di lavoro possano usufruire della riduzione.

Occorre in particolare fare una distinzione tra i datori di lavoro la cui attività sia iniziata **dopo il 3 gennaio 2020** (primo biennio) e i datori di lavoro che hanno iniziato l'attività in precedenza.

Per i primi, occorre presentare la domanda di riduzione attraverso il modulo specificamente previsto all'interno dei servizi on line dell'Istituto assicuratore, secondo le modalità dettagliatamente esposte nella circolare; fa eccezione il settore **agricoltura**, nel quale la richiesta deve essere inviata, sempre previa compilazione del modulo rinvenibile sul sito INAIL, tramite PEC alla casella di posta elettronica certificata della Direzione centrale organizzazione digitale dcod@postacert.inail.it, che provvede a inserire l'avente diritto negli elenchi, da comunicare all'INPS, dei soggetti ai quali deve essere applicata la riduzione.

Ove la domanda sia stata già presentata nel corso del biennio e sia stata accolta non occorre presentare una nuova domanda per ottenere la riduzione.

Con riferimento alle aziende che invece hanno iniziato l'attività **prima** del 3 gennaio 2020, essa è applicata con il meccanismo illustrato dall'INAIL con la circolare n. [25/2014](#) ovvero attraverso il **confronto** tra l'indice di gravità medio (IGM – definito con apposito decreto ministeriale per il triennio 2020-2022) e l'indice di gravità aziendale (IGA) riferito a queste particolari tipologie di premi.

I criteri del valore doganale si applicano in ordine gerarchico

In alternativa, le Dogane sono tenute a esplicitare le ragioni per cui non è stato possibile rispettare l'ordine dei criteri

/ Valeria BALDI

Con sentenza del 16 maggio 2022 n. [15540](#), la Cassazione ha ribadito le condizioni e le modalità con cui l'Agenzia delle Dogane può procedere alla **rettifica** del valore doganale delle merci, dichiarato in importazione.

La Suprema Corte, in particolare, ha censurato l'operato dell'Ufficio che ha proceduto a rideterminare il valore dichiarato facendo ricorso al valore medio di merce simile, senza rispettare la **precisa sequenza** dei metodi alternativi individuata dalla normativa europea e senza esplicitare le ragioni che escludevano la possibilità di applicare il criterio immediatamente sussidiario a quello ancorato al valore di transazione.

Nel rispetto dei principi previsti in ambito WTO, il codice doganale dell'unione stabilisce che il criterio primario per la determinazione del valore in dogana delle merci è il **"valore di transazione"**, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato ([art. 70](#) del Reg. Ue 952/2013, o CDU). Solo qualora non sia possibile utilizzare tale criterio, sono previsti metodi alternativi o sostitutivi, da utilizzarsi in ordine gerarchico, con l'espresso divieto di ricorrere a valori minimi, arbitrari o fittizi.

Nel caso in cui le autorità doganali ritengano non attendibile il valore di transazione indicato in sede di importazione, la normativa consente alle stesse di ricorrere ai **metodi alternativi** di valutazione soltanto se, dopo aver concesso all'interessato la possibilità di esprimere le proprie ragioni in ordine ai dubbi manifestati in merito alla correttezza del valore, tali fondati dubbi permangono.

Al riguardo, infatti, l'[art. 140](#) del Reg. Ue 2447/2015 (RE) prevede la facoltà per l'Ufficio di richiedere al dichiarante di fornire **informazioni supplementari** in ordine al valore dichiarato. Tale sintetica disciplina riprende solo parzialmente quella – ben più dettagliata – stabilita dal previgente codice doganale comunitario, ai sensi del quale ([art. 181-bis](#) del Reg. 2454/93, c.d. DAC) le autorità doganali avevano l'obbligo di richiedere al dichiarante di fornire informazioni supplementari, di vagliarle e di informare per iscritto l'operatore dell'eventuale perdurare delle ragioni di sospetto, per consentirgli l'esercizio del diritto di difesa prima dell'adozione di una decisione definitiva.

Tale diversa regolamentazione non determina, tuttavia, conseguenze sul piano difensivo, poiché il diritto al **contraddittorio preventivo**, che nel vecchio codice

doganale comunitario era previsto specificamente in materia di valore, nel nuovo codice doganale dell'Unione assume a istituto di generale applicazione a ogni attività di accertamento ([art. 22](#) del CDU).

Con riferimento ai **metodi** di rideterminazione del valore applicabili, sono confermati i criteri alternativi già previsti dal codice doganale del 1992, da applicarsi in rigoroso ordine progressivo ([art. 74](#) del CDU).

Si tratta, in primo luogo, del valore di transazione di merci identiche (ossia identiche sotto tutti i profili, tecnici, commerciali e reputazionali), vendute per l'esportazione a destinazione nell'Unione europea nello stesso momento di quelle soggette a valutazione. Qualora non siano disponibili merci identiche, occorre fare riferimento al valore di transazione di merci similari.

Se tali criteri non sono applicabili, si considera il valore basato sul **prezzo unitario** al quale le merci importate (ovvero merci identiche o similari) sono vendute nel territorio doganale dell'Unione, nel quantitativo complessivo maggiore, a persone non collegate ai venditori.

In via **residuale** il valore della merce si determina attraverso la somma del costo o valore delle materie o delle operazioni di fabbricazione, utilizzate per produrre le merci importate, degli utili e delle spese generali (con le modalità previste dall'[art. 74](#), par. 2, lett. d) del CDU) e dei costi di trasporto, assicurazione e movimentazione, fino al luogo di introduzione nel territorio doganale dell'Unione.

Soltanto qualora non sia possibile ricorrere neppure al metodo del valore calcolato, la norma consente il ricorso all'analogia e ai principi generali del sistema.

Al riguardo, la Suprema Corte ha ribadito come l'Agenzia delle Dogane debba applicare i **metodi sussidiari** di rideterminazione del valore in rigoroso ordine gerarchico, ossia secondo la rigida sequenza normativamente prevista. In alternativa, la stessa è tenuta a esplicitare le ragioni per cui non è stato possibile rispettare l'ordine dei criteri.

Nel caso di specie, pertanto, l'Ufficio avrebbe potuto procedere alla rideterminazione del valore dichiarato all'importazione, facendo ricorso al valore di transazione di merci similari, solo specificando le ragioni per le quali sarebbe stato impossibile applicare alle merci oggetto di importazione il valore di transazione di merci identiche, vendute per l'esportazione a destinazione nell'Unione europea nello stesso momento.

Chi tenta di utilizzare fatture inesistenti concorre con l'emittente

Una diversa interpretazione determinerebbe una irragionevole situazione di irrilevanza penale

/ Maria Francesca ARTUSI

Ai sensi dell'[art. 9](#) del DLgs. 74/2000, chi emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti non può essere punito anche per l'**utilizzo** di tali documenti.

La giurisprudenza ha interpretato la norma nel senso che essa fa salva l'ipotesi in cui il potenziale (tentato) utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'[art. 110](#) c.p., non essendo applicabile in tal caso il **regime derogatorio** previsto dal citato art. 9 (Cass. n. [14862/2010](#)). Ciò sul rilievo che l'esclusione del concorso reciproco fra il reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([art. 2](#) del DLgs. 74/2000) e quello di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([art. 8](#) del DLgs. 74/2000) ha la finalità di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, senza introdurre però alcuna deroga ai principi generali in tema di concorso di persone nel reato, fissati dall'[art. 110](#) c.p.

Una diversa interpretazione determinerebbe – come affermato dalla sentenza n. [19437](#) depositata ieri dalla Cassazione penale – una irragionevole situazione di **irrilevanza penale** a favore di chi abbia posto in essere comportamenti finalizzati alla emissione della documentazione fittizia e che non abbia poi utilizzato le fatture per un mero accidente (accertamenti, per esempio, effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione).

In tal caso, infatti, il soggetto, pur avendo concorso nella emissione delle fatture inesistenti con un ruolo di **primaria rilevanza**, ad esempio come istigatore, non verrebbe sanzionato né ai sensi dell'art. 8 – a titolo di concorso –, né ai sensi dell'[art. 2](#) del DLgs. 74/2000, a titolo di tentativo, essendo questo escluso espressamente dall'art. 6. È perciò rimasta isolata l'opinione contraria – che nel caso di specie viene avanzata dalla difesa dell'imputato – per la quale se il beneficiario della falsa fattura non se ne avvalga nella propria dichiarazione fiscale, deve esserne esclusa la punibilità

a titolo di concorso ex art. 110 c.p. (quale concorrente nel reato di cui all'art. 8), in ossequio al principio generale della non punibilità del tentativo contenuto nell'art. 6 del richiamato DLgs. [74/2000](#).

Secondo la pronuncia oggi in commento, argomenti in senso contrario non possono essere tratti dalla sentenza n. 49/2002 della Corte costituzionale che ha dichiarato inammissibile la questione di **legittimità costituzionale** degli [artt. 6](#) e [9](#) comma 1 lett. b) del DLgs. 74/2000, nella parte in cui escludono, rispettivamente, la punibilità a titolo di tentativo del delitto di dichiarazione fraudolenta, e la punibilità di chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti a titolo di concorso nel reato di emissione di tali fatture o documenti.

Vero è che la Consulta ha sottolineato la scelta dell'**abbandono** del modello del c.d. "reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui alla L. [516/1982](#) – che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta – a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario (cfr. Cass. SS.UU. n. [1235/2011](#)). Tuttavia, la Corte non ha in alcun modo espressamente escluso la applicazione degli ordinari istituti del concorso di persone nel reato quando il potenziale utilizzatore concordi (o istighi) l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti e all'emissione non faccia seguito la presentazione della dichiarazione annuale.

In definitiva, viene affermato che presupposto applicativo dell'art. 9 del DLgs. 74/2000 è la **consumazione** di entrambi i reati ivi previsti (artt. 2 e 8): per l'emittente la fattura, la presentazione della dichiarazione fraudolenta costituisce un "post-factum" penalmente irrilevante; allo stesso modo, per l'autore della dichiarazione effettivamente presentata, l'emissione della fattura costituisce un "ante-factum" estraneo al fatto tipico e non recuperabile nemmeno mediante l'applicazione dell'istituto del concorso di persone.

Cresce il costo del lavoro per imprese artigiane e PMI della comunicazione

Da giugno in vigore i nuovi minimi di retribuzione, in luglio e in agosto da erogare l'una tantum

/ Alessandro MORI

Con Accordo raggiunto il [16 maggio](#), le Parti stipulanti del CCNL 27 febbraio 2018 (Cna, Confartigianato, Casartigiani e Claaai per parte datoriale e Slc-Cgil, Fistel-Cisl e Uilcom-Uil quali OO.SS. dei lavoratori) hanno definito il rinnovo della disciplina collettiva applicabile al personale dipendente delle imprese artigiane e delle piccole e medie imprese operanti nel settore della comunicazione. La nuova disciplina decorre dal 1° gennaio 2019 e scadrà il 31 dicembre 2022.

Per quanto riguarda gli aspetti economici, previsto un incremento retributivo complessivo di **78 euro** per le imprese artigiane e di 80 euro per le PMI (in entrambi i casi rapportati al livello 4), distribuiti in due *tranche*, da erogare rispettivamente nei mesi di giugno e dicembre 2022. Per effetto di una elaborazione redazionale sulla base delle scale parametriche in essere, ne risultano i seguenti minimi retributivi **dal 1° giugno 2022**. Imprese artigiane: liv. 1A, 2.246,59 euro; liv. 1B, 1.958,04 euro; liv. 2, 1.836,90 euro; liv. 3, 1.722,79 euro; liv. 4, 1.598,56 euro; liv. 5 *bis*, 1.462,26 euro; liv. 5, 1.398,07 euro; liv. 6, 1.316,52 euro. Piccole e medie imprese: liv. 1A, 2.263,44 euro; liv. 1B, 1.972,73 euro; liv. 2, 1.850,79 euro; liv. 3, 1.735,72 euro; liv. 4, 1.610,56 euro; liv. 5 *bis*, 1.473,22 euro; liv. 5, 1.408,58 euro; liv. 6, 1.326,43 euro.

Con riferimento all'**apprendistato professionalizzante**, si segnala la riduzione delle percentuali di retribuzione previste per il 2° anno di durata del rapporto per gli apprendisti dei Gruppi 1, 2 e 3 (dal 75% al 70%), del Gruppo 2 - figure a 3 anni (dall'80% al 75%) e per gli impiegati amministrativi (dall'80% al 70%).

Previsto inoltre, nei confronti dei soli lavoratori in forza alla data del 16 maggio, un elemento *una tantum* pari a complessivi **155 euro** per i lavoratori qualificati e **108,50 euro** per gli apprendisti, tanto per le imprese artigiane che per le PMI. Tali importi dovranno essere erogati in due ratei, con i cedolini paga di luglio 2022 (55 euro per i lavoratori qualificati e 38,50 euro per gli apprendisti) di agosto 2022 (100 euro per i lavoratori qualificati e 70 euro per gli apprendisti).

Sul piano normativo significative le novità introdotte in tema di **lavoro a termine** con la nuova stesura dell'art. 38. In primo luogo, come consentito dall'[art. 19](#) comma 3 del DLgs. 81/2015, viene aumentata da 24 mesi (limite legale) a **36 mesi** la durata massima prevedibile per ciascun contratto. Riconosciuta altresì la possibilità di un'unica proroga, di durata non eccedente i 12 mesi, purché stipulata presso la Direzione territoriale del Lavoro. Azzerato poi il c.d. "stop and go", con possibilità quindi di non applicare gli intervalli temporali di cui all'[art. 21](#) comma 2 del DLgs. n. 81/2015 in caso di

sequenza di contratti a termine per la sostituzione di lavoratore con diritto alla conservazione del posto.

Indicate le **attività stagionali** in presenza delle quali un contratto può essere stipulato, rinnovato o prorogato anche al di fuori delle previsioni di cui all'art. 19 comma 1 del DLgs. 81/2015, per una durata massima di 6 mesi per ogni anno solare; si tratta delle attività di prestampa, stampa, cartotecnica, legatoria, finitura, *packaging* e *marketing*, come pure di quelle di natura amministrativo/contabile, che per la loro natura si svolgono esclusivamente (oppure risultano intensificate) in determinati periodi dell'anno, e per la cui elencazione si rinvia alle lettere a) e b) del punto f) dell'art. 38 dell'Accordo.

Prevista la possibilità, in caso di assunzione a termine per **necessità di sostituzione**, di un periodo di affiancamento tra sostituto e sostituito della durata massima di 120 giorni di calendario, da collocare, alternativamente, prima dell'inizio della sostituzione oppure successivamente al rientro in servizio del lavoratore sostituito. In caso di sostituzione di lavoratrice in maternità, la durata del contratto a termine potrà estendersi per tutta la durata di fruizione dei permessi per allattamento.

Nelle imprese che occupano fino a 5 dipendenti a tempo indeterminato è consentita l'assunzione di 3 lavoratori a termine; nelle imprese con oltre 5 dipendenti a tempo indeterminato, la soglia massima di contratti a termine è pari al 35% per le PMI e al 50% per le **imprese artigiane** (in entrambi i casi l'arrotondamento è all'unità superiore). Si ricorda che non concorrono al raggiungimento di tali soglie quantitative i contratti con finalità sostitutive, né le assunzioni a termine effettuate entro i primi 18 mesi dall'avvio di nuove attività ([art. 23](#) comma 2 lett. a) del DLgs. n. 81/2015).

In tema di orario di lavoro, il limite massimo per il superamento dell'orario contrattuale su base annua in caso di attuazione della **flessibilità** per fronteggiare specifiche esigenze di produttività passa da 144 a 160 ore (art. 30).

Aumentata la durata, limitatamente alle sole imprese operanti nel settore dell'ICT, del preavviso di dimissioni e licenziamento; per i nuovi termini si rimanda all'art. 70.

Introdotta infine un protocollo aggiuntivo per disciplinare il **lavoro agile**, contenente, tra le altre cose, l'indicazione degli elementi necessari dell'accordo individuale e la regolamentazione del diritto alla disconnessione.

Rivalutazione gratuita per i soli immobili a destinazione alberghiera

La risposta a interpello n. [269/2022](#), pubblicata ieri, analizza l'applicazione dell'[art. 6-bis](#) del DL 23/2020, il quale consente alle imprese dei settori **alberghiero** e **termale** di procedere con la rivalutazione dei beni d'impresa valida ai fini fiscali senza versare imposte sostitutive.

La **rivalutazione** in argomento deve:

- riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa **categoria omogenea**;
- essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa;
- essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Nel caso di specie, un soggetto in contabilità semplificata che esercita l'attività di locazione immobiliare di beni propri (codice ATECO 68.20.01) concede **in locazione** tutti gli immobili,

eccetto uno, a una società esercente l'attività di **albergo** (codice ATECO 55.10.00).

In generale, possono beneficiare della rivalutazione anche gli immobili posseduti dalle imprese che li locano a un'impresa diversa, la quale esercita l'attività alberghiera.

Per gli immobili concessi in locazione, viene richiesta la **contestuale** presenza di due requisiti:

- dal punto di vista oggettivo, deve trattarsi di immobile a **destinazione alberghiera**;
- sotto il profilo soggettivo, il locatario deve essere un soggetto operante nei settori alberghiero e termale.

In questo caso, la risposta dell'Agenzia delle Entrate considera possibile fruire della rivalutazione gratuita **limitatamente** agli immobili "a destinazione alberghiera", costituendo tutti gli immobili utilizzati a tale fine una **categoria omogenea**.

Sindaci supplenti fuori dalla bancarotta

La Cassazione, nella sentenza n. [19540/2022](#), ha ribadito che la responsabilità per il reato di **bancarotta fraudolenta impropria** è configurabile in capo ai sindaci effettivi, per violazione dei doveri di vigilanza e dei poteri ispettivi che competono loro, ma non anche in capo ai **sindaci supplenti**, i quali subentrano ai titolari e rispondono del loro operato esclusivamente in caso di morte, rinuncia o decadenza da parte di questi (cfr. Cass. n. [40815/2005](#)).

Al collegio sindacale è affidato, ex [art. 2403](#) c.c., tra l'altro, il compito di garantire l'osservanza della legge e dello statuto, nonché (eventualmente) di accertare che la contabilità sia tenuta in modo regolare. In quanto investiti di peculiari funzioni di controllo, anche i sindaci, dunque, possono essere chiamati a rispondere dei reati di bancarotta.

La violazione di tale obbligo giuridico può astrattamente rilevare – nella logica dell'[art. 40](#) comma 2 c.p., *sub specie* dell'equivalenza giuridica – sul piano della causalità, perché il **non impedire un evento** che si ha l'obbligo giuridico di impedire equivale a cagionarlo. Ma ciò non può che riguardare, proprio per la pregnanza della sua esplicitazione, **soltanto i membri effettivi** e non anche i supplenti, e dunque solo chi faccia parte *pleno iure* dell'organo collegiale.

I doveri di vigilanza di cui all'art. 2403 c.c., infatti, sono imposti solo ai membri effettivi, incombendo a quelli supplenti soltanto nei casi in cui siano di diritto subentrati ai primi. Correlativamente, i poteri ispettivi spettano solo ai membri effettivi e non competono a quelli supplenti nell'ambito di estemporanee, autonome, iniziative da parte loro.

Disponibili in italiano i Manuali OCSE di Frascati 2015 e Oslo 2018

Sono disponibili in italiano i Manuali OCSE di Frascati 2015 e Oslo 2018, che contengono i criteri, definizioni e metodologie nell'ambito di **ricerca, sviluppo e innovazione**.

I documenti, tradotti dall'organismo di ricerca RING ODR, sono stati ufficialmente presentati nei giorni scorsi. Nel corso dell'evento è emerso che la traduzione dei due manuali OCSE **ridurrà** gli errori interpretativi e l'**incertezza applicativa** sulle agevolazioni per gli investimenti sulla digitalizzazione.

"Si colma così la mancanza di accesso alle fonti – ha detto nell'occasione il Viceministro allo Sviluppo economico Gilberto Pichetto Fratin, convinto che la diffusione di questi temi tra istituzioni nazionali e locali, imprese e operatori sia essenziale per la creazione di **nuove opportunità** di crescita –. Ricerca, sviluppo e innovazione sono infatti al centro dei piani del Paese per la ripartenza economica e rappresentano un pilastro del PNRR".

Slittano al 3 giugno le prime comunicazioni per il lavoro intermediato da piattaforme digitali

Con una [notizia](#) pubblicata ieri sul proprio sito, il Ministero del Lavoro ha reso noto che la prima scadenza prevista per la trasmissione telematica delle **comunicazioni obbligatorie** dovute dai committenti in caso di lavoro autonomo interme-

diato da piattaforme digitali, prevista in fase di prima applicazione al 20 maggio 2022 è stata prorogata al successivo 3 giugno, al fine di consentire la massima conoscenza del modello di comunicazione "UNI-piattaforme".

Sul punto, si ricorda che lo scorso 30 marzo 2022, il Ministero del Lavoro ha pubblicato sul proprio portale il DM 23 febbraio 2022 n. [31](#), con cui sono stati definiti gli standard e le regole per la trasmissione telematica delle comunicazioni in argomento.

Tale adempimento è stato introdotto dall'[art. 27](#) comma 2-*decies* lett. a) del DL 152/2021, che ha a sua volta integrato l'[art. 9-bis](#) del DL 510/96, disponendo che le comunicazioni in questione vengano effettuate dal committente entro il **ventesimo giorno** del mese successivo all'instaurazione del rapporto di lavoro. Essendo il provvedimento in questione entrato

in vigore lo scorso 14 aprile 2022, la prima scadenza utile sarebbe stata dunque il prossimo 20 maggio, ora prorogata al 3 giugno 2022. Il Ministero precisa poi che per il mese di giugno 2022, la scadenza rimane fissata al giorno 20.

Operativamente, le citate comunicazioni devono essere effettuate tramite un applicativo *ad hoc*, disponibile nella sezione "Servizi Lavoro" del sito istituzionale del Ministero del Lavoro, utilizzando l'apposito modello "UNI-piattaforme" e seguendo i sistemi di classificazione e le **modalità tecniche** reperibili negli allegati al medesimo DM 31/2022.

Ricostituzione delle prestazioni di esodo pensionistico anche con retribuzioni successive

Con il messaggio n. [2099/2022](#), pubblicato ieri, l'INPS è intervenuto in merito alle ricostituzioni delle prestazioni collegate all'**esodo anticipato** di cui all'[art. 41](#) comma 5-*bis* del DLgs. 148/2015 (contratto di espansione) e all'[art. 4](#) commi 1-7 della L. 92/2012, previsto per i lavoratori maggiormente anziani ed utilizzato nei casi di eccedenza di personale sulla base di specifici accordi tra datori di lavoro che impiegano mediamente più di 15 dipendenti e le organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative.

Con l'occasione, si conferma che qualunque retribuzione imponibile a fini previdenziali erogata **successivamente** all'accesso alla prestazione di esodo, ma riferita al periodo di lavoro precedente la cessazione dello stesso, deve essere inclusa nel calcolo delle prestazioni richiamate in oggetto.

Pertanto, se in seguito alla liquidazione in via definitiva della

prestazione di esodo risultano ulteriori retribuzioni erogate dopo la **cessazione** del rapporto di lavoro, è possibile procedere alla ricostituzione a condizione che il datore di lavoro garantisca il maggiore onere derivante dalla ricostituzione.

Analogamente, è possibile procedere alla ricostituzione delle prestazioni in argomento nel caso in cui nell'**estratto conto** contributivo risulti della contribuzione accreditata non presente al momento della liquidazione, in via definitiva, della prestazione di esodo.

Operativamente, i lavoratori interessati potranno presentare la **domanda** di ricostituzione anche via PEC, allegando la dichiarazione del datore di lavoro, opportunamente timbrata e firmata dal legale rappresentante, con la quale il medesimo datore si fa carico dell'eventuale maggiore onere derivante dalla richiesta di ricostituzione.