

Mercoledì 11 maggio 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Diritto di precedenza del lavoratore a termine da esercitare entro sei mesi

/ Elisa TOMBARI

La ricerca e la selezione del personale, che nel sistema del collocamento ordinario si basano sulla generalizzazione dell'assunzione diretta come modalità di instaurazione dei rapporti lavorativi, rientrano nella **discriminazione** del [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### Imposta estera a detrazione parziale per il lavoro tassato con le retribuzioni convenzionali

/ Gianluca ODETTO

La stagione dichiarativa 2022 porta con sé, come di consueto, le problematiche legate alla detrazione delle imposte estere sui redditi di lavoro dipendente percepiti [...]

PAGINA 11

## FISCO

### Codici ad hoc nel modello REDDITI PF per le rinegoziazioni del canone di locazione

*Sono stati previsti per la prima volta nel quadro RB ma il loro uso riguarda solo alcune specifiche situazioni*

/ Anita MAURO

Tra le novità del modello REDDITI PF 2022 vi è la previsione di appositi codici per far emergere l'avvenuta **rinegoziazione** in diminuzione del canone di locazione dell'immobile abitativo.

La novità riguarda, in particolare, il quadro RB, nei righi RB1-RB9, ove si indicano i redditi da locazione.

Va notato che l'emergenza epidemiologica ha reso molto più frequente che in passato il ricorso alla **riduzione del canone** di locazione (tanto che l'art. 9-*quater* del DL 28 ottobre 2020 n. 137 ha previsto anche l'erogazione di un contributo a fondo perduto per la riduzione dei canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo, si veda la Scheda "Contributo a fondo perduto per la riduzione del canone di locazione").

In linea di principio, la modifica del canone può essere comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante **modello RLI**.

In caso di riduzione del canone di

locazione, non vi è, però, un obbligo di comunicare la riduzione dall'Agenzia, ma tale adempimento rende più semplice mettere al corrente l'Agenzia del ridotto imponibile IRPEF.

Pertanto, a norma dell'art. 19 del DL 12 settembre 2014 n. 133, la registrazione dell'atto con il quale le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione ancora in essere è **esente** dalle imposte di registro e di bollo.

Invece, la modifica del canone in **aumento** deve essere obbligatoriamente registrata, in quanto ne deriva maggior imponibile (anche ai fini dell'imposta di registro). Da ultimo, con l'aggiornamento del 25 gennaio 2022 del software di registrazione del modello RLI, è divenuto obbligatorio, in caso di aumento del canone, allegare l'atto di rinegoziazione.

Per la prima volta, nel quadro RB del modello REDDITI PF 2022, sono stati previsti **appositi codici** (codici 6, 7 e 8) da utilizzare in colonna 7 "Casi particolari" dei righi RB1-RB9, [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Pagamento dei tributi erariali salvo con la Provincia errata nel modello F24

Norme antielusive ACE disapplicabili se non ci sono effetti duplicativi

Perdite riportabili nella fusione anche con patrimoni netti ricostituiti

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

## PROFESSIONI

### Esami di Stato e tirocini a distanza

/ REDAZIONE

Con l'Informativa n. 46/2022, diffusa ieri, i Commissari straordinari del CN-DCEC hanno fatto sapere che il Ministero dell'Università e della ricerca ha autorizzato per quest'anno, in deroga alle disposizioni [...]

PAGINA 4

# Diritto di precedenza del lavoratore a termine da esercitare entro sei mesi

Il diritto non opera in via automatica, ma presuppone che il lavoratore manifesti per iscritto la propria volontà in tal senso al datore

/ Elisa TOMBARI

La ricerca e la selezione del personale, che nel sistema del collocamento ordinario si basano sulla generalizzazione dell'assunzione diretta come modalità di instaurazione dei rapporti lavorativi, rientrano nella **discrezionalità** del datore di lavoro, che può occuparsene autonomamente o avvalersi del supporto dei Centri per l'impiego e degli operatori pubblici o privati autorizzati o accreditati.

Tale libertà di scelta tuttavia può essere soggetta ad alcune **limitazioni** che la legge pone a carico del datore di lavoro, stabilendo alcuni obblighi tra i quali vi è sicuramente quello di assumere, con precedenza rispetto ad altri, determinate categorie di soggetti meritevoli di maggiore tutela rispetto alla generalità dei lavoratori.

Tra le disposizioni che riconoscono diritti di precedenza, l'[art. 24](#) del DLgs. 81/2015 dispone che, salvo diversa disposizione dei contratti collettivi, il lavoratore che, nell'esecuzione di uno o più **contratti a termine** presso la medesima azienda, abbia prestato attività per più di sei mesi ha diritto di precedenza nelle assunzioni a tempo indeterminato effettuate dal datore di lavoro entro i successivi dodici mesi, con riferimento alle mansioni già espletate nell'esecuzione del rapporto a termine.

Oltre alla durata almeno semestrale del rapporto a termine e alla circostanza che il lavoratore debba aver svolto per almeno sei mesi, anche non continuativi, le medesime mansioni per le quali il datore intende procedere a una nuova assunzione a tempo indeterminato, altra fondamentale condizione dettata dal comma 4 dell'[art. 24](#) in esame è che il diritto di precedenza sia stato **espressamente richiamato** nel contratto a termine che, per rapporti di lavoro di durata superiore ai dodici giorni, deve essere redatto per iscritto ([art. 19](#), comma 4 del DLgs. 81/2015). Operativamente, il diritto di precedenza deve quindi essere espressamente indicato nella lettera di assunzione tramite il semplice ri-

chiamo alle disposizioni di cui all'[art. 24](#) del DLgs. 81/2015 oppure la riproduzione letterale dell'articolo stesso.

Il diritto di precedenza tuttavia non opera in via automatica, ma presuppone che il lavoratore **manifesti per iscritto** la propria volontà in tal senso al datore di lavoro entro sei mesi (tre mesi nel caso di lavoratori stagionali) dalla data di cessazione del rapporto di lavoro; infatti, come anche chiarito dal Ministero del Lavoro con l'interpello n. [7/2016](#), in mancanza o nelle more della manifestazione di volontà del lavoratore titolare di tale diritto, il datore può legittimamente assumere a tempo indeterminato altri lavoratori. Viceversa, laddove il datore di lavoro violi il diritto di precedenza del lavoratore che lo abbia esercitato correttamente, tale violazione non può avere riflessi sul rapporto di lavoro instaurato, con la conseguenza che il lavoratore potrà domandare al datore il **risarcimento dei danni** patiti ai sensi dell'[art. 1218](#) c.c. invocando la sua responsabilità per inadempimento contrattuale (in tal senso, Cass. 14 maggio 2010 n. [11737](#), Trib. Frosinone 10 ottobre 2018 n. [860](#) e Cass. 7 maggio 97 n. [4008](#)), ma non potrà richiedere la costituzione del rapporto di lavoro.

Con riguardo alle **ipotesi di violazione** del diritto in esame, si richiama l'interpello n. [2/2017](#) con il quale, coerentemente con altri interventi (cfr. l'interpello n. [8/2007](#) e la circolare n. [5/2013](#)), il Ministero del Lavoro ha chiarito che non può integrare la violazione del diritto di precedenza sia la prosecuzione del rapporto di lavoro dell'**apprendista** al termine del periodo di formazione, non trattandosi di una nuova assunzione, sia la nuova assunzione di un apprendista nella misura in cui il lavoratore a termine risulti già formato per la qualifica finale oggetto del contratto di apprendistato (per un approfondimento si veda "[Non viola il diritto di precedenza la fine della formazione dell'apprendista](#)" del 10 agosto 2017).

# Codici ad hoc nel modello REDDITI PF per le rinegoziazioni del canone di locazione

Sono stati previsti per la prima volta nel quadro RB ma il loro uso riguarda solo alcune specifiche situazioni

/ Anita MAURO

Tra le novità del modello REDDITI PF 2022 vi è la previsione di appositi codici per far emergere l'avvenuta **rinegoziazione** in diminuzione del canone di locazione dell'immobile abitativo.

La novità riguarda, in particolare, il quadro RB, nei rigli RB1-RB9, ove si indicano i redditi da locazione.

Va notato che l'emergenza epidemiologica ha reso molto più frequente che in passato il ricorso alla **riduzione del canone** di locazione (tanto che l'[art. 9-quater](#) del DL 28 ottobre 2020 n. 137 ha previsto anche l'erogazione di un contributo a fondo perduto per la riduzione dei canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo, si veda la Scheda "[Contributo a fondo perduto per la riduzione del canone di locazione](#)").

In linea di principio, la modifica del canone può essere comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante **modello RLI**.

In caso di riduzione del canone di locazione, non vi è, però, un obbligo di comunicare la riduzione dall'Agenzia, ma tale adempimento rende più semplice mettere al corrente l'Agenzia del ridotto imponibile IRPEF.

Pertanto, a norma dell'[art. 19](#) del DL 12 settembre 2014 n. 133, la registrazione dell'atto con il quale le parti dispongono esclusivamente la riduzione del canone di un contratto di locazione ancora in essere è **esente** dalle imposte di registro e di bollo.

Invece, la modifica del canone in **aumento** deve essere obbligatoriamente registrata, in quanto ne deriva maggior imponibile (anche ai fini dell'imposta di registro). Da ultimo, con l'aggiornamento del 25 gennaio 2022 del software di registrazione del modello RLI, è divenuto obbligatorio, in caso di aumento del canone, allegare l'atto di rinegoziazione.

Per la prima volta, nel quadro RB del modello REDDITI PF 2022, sono stati previsti **appositi codici** (codici 6, 7 e 8) da utilizzare in colonna 7 "Casi particolari" dei rigli RB1-RB9, per indicare l'avvenuta rinegoziazione del canone.

L'utilizzo di tali codici, tuttavia, non riguarda tutte le ipotesi di rinegoziazione del canone ma, a quanto si desume dalle istruzioni, è applicabile solo ad alcune **specifiche situazioni**.

Infatti, i citati codici (6, 7 e 8) riguardano solo le rinegoziazioni:

- in diminuzione;
- aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo;
- che non siano già state comunicate all'Agenzia delle Entrate.

Sembra, quindi, che l'obbligo di segnalare, mediante

apposito codice, l'avvenuta rinegoziazione del canone nel modello REDDITI PF 2022 riguardi solo i casi in cui, con riferimento agli immobili abitativi, la rinegoziazione **non sia già stata comunicata** all'Agenzia delle Entrate mediante modello RLI, ipotesi che può ricorrere solo per la rinegoziazione in diminuzione (atteso che per la rinegoziazione in aumento sussiste l'obbligo di comunicazione).

## La rinegoziazione in diminuzione non è soggetta a obbligo di registrazione

In breve, quindi, in caso di rinegoziazione in diminuzione del canone di locazione dell'immobile abitativo che non sia già stata (volontariamente) comunicata all'Agenzia, è necessario indicare in colonna 7 "Casi particolari" dei rigli RB1-RB9 del modello REDDITI PF 2022 il **codice 6**, che dovrebbe consentire, quindi, di indicare in colonna 6 un canone diverso da quello pattuito in contratto.

La rinegoziazione dei canoni, inoltre, può "combinarsi" anche con altri "Casi particolari".

In particolare:

- se il canone di locazione dell'immobile ad uso abitativo è stato rinegoziato in diminuzione senza che ciò sia stato comunicato all'Agenzia delle Entrate e **non sono stati percepiti**, in tutto o in parte, i canoni di locazione previsti dal contratto e entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è stata effettuata l'ingiunzione di pagamento o l'intimazione di sfratto per morosità, si dovrà indicare il codice 7 nella colonna 7 "Casi particolari" (in tal caso, se il canone di locazione è stato percepito solo per una parte dell'anno, va compilato un unico rigo, riportando in colonna 6 la quota di canone effettivamente percepita e indicando in colonna 7 il codice 7; se non è stato percepito alcun canone viene comunque assoggettata a tassazione la rendita catastale);
- se il canone di locazione dell'immobile ad uso abitativo è stato rinegoziato in diminuzione senza che ciò sia stato comunicato all'Agenzia delle Entrate e l'immobile è posseduto in **comproprietà** ed è dato in locazione soltanto da uno o più comproprietari per la propria quota (es. immobile posseduto da tre comproprietari locato dagli altri due al terzo), si dovrà indicare il codice 8 nella colonna 7 "Casi particolari" e nella colonna 6 va indicata soltanto la quota del canone annuo che spetta al contribuente dichiarante.

Le due sessioni si terranno a luglio e novembre. L'esame consisterà in un'unica prova orale

Con l'Informativa n. [46/2022](#), diffusa ieri, i Commissari straordinari del CNDCEC hanno fatto sapere che il Ministero dell'Università e della ricerca ha autorizzato per quest'anno, in deroga alle disposizioni vigenti, lo svolgimento degli **esami di Stato** e del tirocinio con modalità **a distanza**.

Il decreto, firmato dalla Ministra Maria Cristina Messa, stabilisce che le due sessioni di esame si terranno a **luglio e novembre** e che, nelle stesse date, si svolgeranno le prove integrative per l'iscrizione al registro dei revisori legali.

I candidati dovranno presentare la domanda di ammissione alla prima sessione non oltre il **23 giugno** prossimo e alla seconda sessione entro il **19 ottobre**, presso la segreteria dell'università o istituto di istruzione universitaria in cui intendono sostenere gli esami.

La domanda dovrà essere redatta in **carta semplice** e accompagnata da una serie di documenti quali diploma di laurea e attestato di compiuto tirocinio, che deve essere completato al massimo entro la data di inizio degli esami. I candidati che, al momento della presentazione della domanda di ammissione, non abbiano completato il tirocinio ma lo concluderanno entro la data di inizio degli esami, dovranno dichiarare nella domanda che produrranno l'attestato di compimento

### Prove integrative per l'iscrizione al registro dei revisori nelle stesse date

Lo stesso meccanismo vale anche per ciò che riguarda la pratica necessaria per poter accedere alle prove integrative propedeutiche all'abilitazione all'esercizio della revisione legale.

L'esame, recita l'art. 6 del decreto, consisterà in un'**unica prova orale** svolta con modalità a distanza. Spetterà agli Atenei garantire che tale prova sia in grado di accertare l'acquisizione di competenze, nozioni e abilità richieste dalle normative riguardanti ogni singolo profilo professionale.

Quanto al **tirocinio**, anche tale attività potrà essere espletata con modalità a distanza, senza però che questo pregiudichi gli obiettivi e le finalità previsti negli accordi stipulati tra gli atenei, le istituzioni, gli enti accreditati e gli Ordini professionali e sempre nel rispetto delle linee guida sul riconoscimento dei tirocini professionali, di cui al decreto ministeriale 11 dicembre 2019 n. 1135.

# Pagamento dei tributi erariali salvo con la Provincia errata nel modello F24

Viene esteso un principio valido per i tributi locali a quelli accertati e liquidati dall'Agenzia delle Entrate

/ Caterina MONTELEONE

Con la sentenza della Cassazione n. [14786](#) depositata ieri i giudici di legittimità hanno sostenuto che, qualora il contribuente commetta un **errore nel versare** un tributo erariale, l'ente che ha incassato il tributo, e che sia venuto a conoscenza dell'errore, deve riversarlo al soggetto competente a riscuotere l'imposta (in questo caso, la Provincia), in quanto "la pretesa impositiva è soddisfatta e la ripartizione del gettito è rispettata. Diversamente, il contribuente sarebbe costretto a chiedere il rimborso dell'imposta versata alla Provincia incompetente (senza alcuna maggiorazione) soltanto dopo aver versato l'imposta destinata alla Provincia competente (con la maggiorazione di interessi moratori e sanzioni amministrative), subendo il trattamento previsto per un omesso pagamento a fronte di un erroneo pagamento".

Nella fattispecie decisa, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato un avviso di liquidazione per la riscossione dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore che è considerata un tributo erariale (Corte Cost. 3 luglio 2007 n. 250; Corte Cost. 23 maggio 2013 n. [97](#)) e la contribuente aveva impugnato l'atto ricevuto, ritenuto illegittimo in quanto il pagamento era stato tempestivamente eseguito, ma per un errore era stato indicato un **codice identificativo della Provincia** competente a ricevere il pagamento sbagliato.

I giudici di merito avevano accolto il ricorso della contribuente, ma l'Agenzia delle Entrate presentava ricorso in Cassazione sostenendo che "la natura erariale non intacca la spettanza alle Province della relativa gestione in ordine alle attività di liquidazione, **accertamento, riscossione** e rimborso".

I giudici di legittimità hanno respinto il ricorso

dell'Agenzia delle Entrate poiché, in mancanza di una convenzione che attribuisca alla Provincia interessata la gestione dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, l'attività di accertamento spetta all'Agenzia delle Entrate, ragione per la quale l'errore commesso dal contribuente nell'indicare la **Provincia destinataria dell'imposta** non aveva causato alcun pregiudizio erariale. Pertanto, i giudici hanno considerato una inutile duplicazione "la pretesa di riscuotere dal contribuente incorso in errore un ulteriore importo per la medesima causale, allo scopo di reintegrare la Provincia insoddisfatta".

## Rileva la mancanza del pregiudizio per l'Erario

La decisione in esame viene argomentata richiamando l'analogo principio già esplicitamente riconosciuto in **materia di IMU** dall'[art. 1](#) comma 772 della L. 147/2013, secondo cui il Comune che sia venuto a conoscenza dell'errore commesso dal contribuente nel versamento dell'imposta municipale propria "deve attivare le procedure più idonee per il riversamento al Comune competente" e, più in generale, dal DM [24 febbraio 2016](#).

Richiamando i principi di **collaborazione e buona fede** nei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente i giudici hanno esteso il medesimo principio anche in caso di errori nel versamento dei tributi erariali, "quando è pacifico che la ripartizione del gettito è effettuata dallo Stato e che il contribuente ha, comunque, diritto al rimborso dell'imposta versata in eccedenza per il mese di riferimento".

# Norme antielusive ACE disapplicabili se non ci sono effetti duplicativi

Informazioni e documentazione devono dimostrare che le somme trasferite ai soggetti esteri del gruppo non siano rientrate nel gruppo

/ Enrico TERRAGNI

Con due risposte a interpello pubblicate nella giornata di ieri (nn. [250](#) e [257](#)), l'Agenzia delle Entrate torna sulla **disciplina antielusiva** ai fini ACE, confermando in entrambi gli interventi l'assenza di effetti duplicativi, in applicazione dei principi del DM [3 agosto 2017](#).

Nelle ipotesi di gruppi societari, infatti, i commi 2 e 3 dell'[art. 10](#) prevedono che gli incrementi della base di calcolo ACE (e di riflesso per la "super ACE" limitata al periodo d'imposta 2021) sono "**sterilizzati**" per gli importi derivanti da acquisizioni di partecipazioni e aziende, incrementi dei crediti di finanziamento e conferimenti di denaro effettuati verso altre società del gruppo, anche non residenti.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. 250, ha ritenuto **non necessaria** la riduzione in capo a una società residente che aveva erogato verso due controllate non residenti somme a titolo sia di finanziamento sia di conferimento. L'assenza di duplicazione dei benefici è stata dimostrata dalla società, rilevando che:

- da un lato, le due controllate estere – prive di stabili organizzazioni o altre controllate in Italia – non hanno effettuato conferimenti, finanziamenti o altre operazioni potenzialmente riconducibili ad effetti duplicativi del beneficio ACE verso altre consociate residenti;
- dall'altro, la stessa controllante non aveva a sua volta ricevuto conferimenti, registrando una variazione in aumento del capitale proprio imputabile esclusivamente ad accantonamenti degli utili a riserve disponibili negli anni rilevanti ai fini ACE.

La [Relazione](#) al DM 3 agosto 2017 stabilisce, infatti, che la **disapplicazione** della disciplina antielusiva speciale è subordinata alla produzione da parte del contribuente delle informazioni e della documentazione volte a dimostrare che a fronte di una sola immissione di denaro non possa essersi moltiplicata la base di calcolo ACE "mediante una reiterazione di atti di apporto a catena all'interno delle società del gruppo".

Inoltre, in presenza di operazioni con soggetti del gruppo **non residenti**, è onere del contribuente fornire le informazioni e la documentazione necessarie a dimostrare che le somme oggetto di trasferimento ai soggetti esteri del gruppo non siano rientrate nel gruppo determinando una potenziale duplicazione della base ACE mediante una serie di operazioni "a catena" all'interno del gruppo.

Nel novero delle norme antielusive rientra l'ulteriore **limitazione** del comma 4 dell'art. 10 del DM 3 agosto 2017. Tra le riduzioni che investono la variazione in

aumento del capitale proprio vi sono anche i conferimenti in denaro provenienti da soggetti non appartenenti alla "white list", ancorché non appartenenti al gruppo. L'indagine richiede un approccio c.d. *look-through*, risalendo la china della catena societaria, per individuare eventuali fenomeni duplicativi nel gruppo. È questo il caso oggetto della risposta a interpello n. 257/2022. Infatti, la società italiana Alfa aveva ricevuto un finanziamento da parte di Beta, controllante lussemburghese, a sua volta interamente posseduta da Gamma, società capogruppo svizzera quotata. Beta aveva in seguito rinunciato al credito, e tale operazione, a norma dell'art. 5 comma 2 lett. a) del DM 3 agosto 2017, è assimilata a un conferimento – perciò rilevante quale incremento della base ACE del soggetto originariamente finanziato.

Tuttavia, le somme erogate da Beta ad Alfa derivavano dalla **stabile organizzazione svizzera** di Epsilon, società lussemburghese controllata al 100% dalla capogruppo Gamma. Inoltre, la liquidità della stabile organizzazione, alla data dell'erogazione del finanziamento, proveniva per oltre il 15% da Paesi non "white list".

L'Agenzia delle Entrate ha tuttavia acconsentito alla disapplicazione della disciplina antielusiva, poiché Alfa, come rappresentato dal contribuente, tra le altre società residenti del gruppo, è stata la sola a beneficiare di un incremento ai fini ACE a titolo di conferimento. Il susseguirsi di interventi in materia da parte dell'Amministrazione finanziaria (si ricorda la risposta n. [209](#) del 2022) conferma la **centralità della tematica** in fase di calcolo del beneficio.

L'introduzione della "super ACE" ha altresì imposto un necessario coordinamento delle disposizioni antielusive, in assenza di alcuna indicazione da parte del legislatore, qualora coesistano incrementi ai fini "super ACE" e una base ACE "ordinaria" pregressa.

Le risposte dell'Agenzia delle Entrate durante [Telefisco 2022](#) e le istruzioni ai modelli REDDITI per il periodo d'imposta 2021 hanno stabilito che i decrementi e le riduzioni in commento "impattano" prioritariamente gli incrementi a titolo di "super ACE".

Ciò avviene altresì laddove la variazione in aumento del capitale proprio relativa al 2021 sia superiore alla soglia di 5 milioni di euro. Dalle istruzioni ministeriali si evince che il limite non riguarda i soli incrementi del capitale, bensì la **variazione in aumento** del capitale, intesa quale somma algebrica degli incrementi dei decrementi e/o delle riduzioni indicati nel rigo RS112A del modello REDDITI SC.





# Rimangono i problemi per il conferimento della S.O. italiana

L'Agenzia delle Entrate limita la neutralità ai plusvalori sui beni "trasferiti" dalla stabile organizzazione alla conferitaria

/ Gianluca ODETTO

L'Agenzia delle Entrate è ritornata, con la risposta a interpellato n. [251](#) pubblicata ieri, sul "battuto" tema dei **conferimenti dell'azienda** appartenente alla stabile organizzazione italiana. I principi sottesi dal documento vanno nel senso, restrittivo ma sostanzialmente coerente, delineato da ultimo dalla risposta n. [164/2022](#), secondo cui la neutralità piena è condizionata all'iscrizione della partecipazione nella società conferitaria nella contabilità della stabile organizzazione italiana superstita, da valutarsi secondo un approccio sostanziale e non, quindi, meramente legato al dato contabile. L'operazione esaminata, determinata dalla necessità di assicurare il mantenimento dell'**operatività bancaria** in regime di libertà di stabilimento nello scenario post Brexit, vede la costituzione, da parte della casa madre residente in uno Stato dell'Unione europea, di una società italiana, detenuta per il tramite della *branch* italiana.

Successivamente, la casa madre effettuerà un conferimento dell'azienda della stabile organizzazione a favore della società italiana neocostituita, trasferendo così alla neocostituita l'**attività operativa** e degradando la S.O. ad una sorta di "bad branch", nella quale rimarrebbero solo alcuni rapporti di credito e debito verso il Fisco italiano e con l'AGCM, il fondo di dotazione eccedente i requisiti patrimoniali minimi e, soprattutto, la partecipazione nella società conferitaria italiana.

Si precisa, infatti (e ciò rappresenta, naturalmente, il punto critico della questione), che le azioni emesse dalla società a servizio del conferimento in natura sono **iscritte nell'attivo** della *branch* italiana, tra le immobilizzazioni finanziarie, e come tali sono destinate a permanere.

La ricostruzione operata dall'Agenzia delle Entrate, come detto, non si discosta in modo particolare dai precedenti sulla materia, precisando che l'operazione non va a sottrarre materia imponibile all'Erario italiano, il quale può continuare a vantare i propri diritti sulle plusvalenze latenti nei beni, i quali hanno solo cambiato "contenitore" per effetto del conferimento. Si rileva che, essendo la controparte residente in uno Stato dell'Unione europea, l'operazione rientra tra quelle disciplinate dall'[art. 178](#) comma 1 lettera c) del TUIR e, in virtù del rimando posto dal successivo art. 179 comma 2, può accedere al **regime di neutralità** previsto dall'art. 176 per i conferimenti nazionali.

La neutralità sarebbe però tale, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, limitatamente ai plusvalori latenti nei beni ricompresi nell'azienda oggetto di conferimento;

diversamente, quelli insiti nella partecipazione rimarrebbero latenti solo se essa viene iscritta nella contabilità della **stabile organizzazione residua**, vista secondo l'approccio OCSE quale entità funzionalmente separata ed indipendente rispetto alla casa madre.

La soluzione adottata (iscrizione nell'attivo della *branch*) è stata ritenuta soddisfacente a tali fini, prescindendosi però nel caso di specie da una valutazione circa l'idoneità della S.O. superstita – e non quindi della casa madre – a rivestire lo *status* di soggetto deputato ad accogliere nel proprio attivo, in ragione della **connessione funzionale** con la partecipata, le azioni della stessa.

Corollario di questa impostazione è quello per cui, se la connessione viene meno (anche a seguito della cessazione della stabile organizzazione superstita), la partecipazione si considera **realizzata** ai sensi dell'[art. 166](#) del TUIR, potendosi però beneficiare, ricorrendo i relativi requisiti, della *participation exemption*.

## Plusvalenze realizzate alla cessazione dalla S.O.

Posto che il problema è comune alle operazioni che vedono quale casa madre una società **non comunitaria** (se l'azienda è situata in Italia, infatti, il conferimento rimane neutrale ai sensi dell'[art. 176](#) comma 2 del TUIR), non sono quindi recepiti i principi, da più parte affermati, secondo cui esiste un altro caso, normato dalla legge italiana (quello dell'imprenditore individuale che conferisce l'unica azienda), in cui un soggetto imprenditore cessa il proprio *status*, trasformandosi in mero detentore di una partecipazione, che se ceduta origina redditi diversi.

Si tratta di una situazione analoga a quella della società estera che conferisce la propria azienda italiana in una società di diritto italiano e, in assenza di una stabile organizzazione superstita (o in presenza di un S.O. "non connessa"), dovrebbe continuare ad essere titolata a trattare i plusvalori realizzati sulla partecipazione **in modo autonomo**.

Resta da valutare quanto osti a questa ricostruzione alternativa la **possibile perdita** (concreta) dell'Italia al potere impositivo su questi plusvalori (normalmente, infatti, le Convenzioni stabiliscono il potere esclusivo di tassazione per l'altro Stato), tema non trattato in modo espresso dalle più recenti risposte a interpellato. Questo effetto deriva, in ogni caso, dalle previsioni di Trattati internazionali, che l'Italia è tenuta ad osservare.



# Iscrizione dell'atto di trasferimento quote al Registro Imprese anche per il Gruppo IVA

Per la verifica del vincolo finanziario in capo a un nuovo partecipante non si guarda, dunque, alla data di stipula dell'atto

## / REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [258](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini della verifica della data a decorrere dalla quale può dirsi sussistente il **vincolo finanziario** di cui all'[art. 70-ter](#) del DPR 633/72 in capo a una società le cui quote sono state acquisite dal rappresentante di un Gruppo IVA, occorre fare riferimento alla data di iscrizione dell'atto di trasferimento al Registro delle imprese.

In sostanza, dunque, l'Amministrazione finanziaria ha "esteso" anche al Gruppo IVA le indicazioni già fornite nella risposta a interpello n. [241](#) del 29 aprile scorso in merito alla verifica del requisito del controllo per l'adesione alla procedura **IVA di gruppo** (si veda "[Per l'IVA di gruppo rileva l'iscrizione al Registro dell'atto di trasferimento quote](#)" del 30 aprile 2022).

In tale occasione, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che in capo al soggetto acquirente sussiste sostanzialmente l'obbligo di iscrizione dell'atto di trasferimento delle quote presso il Registro delle imprese, in quanto è soltanto a seguito di tale iscrizione che, ai sensi dell'[art. 2470](#) c.c., l'acquirente medesimo sarebbe tutelato in caso di cessioni plurime.

L'iscrizione al Registro, inoltre, costituisce condizione dell'**opponibilità** dell'atto **nei confronti di terzi** ai sensi dell'[art. 2193](#) c.c. e, dunque, anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Diversamente, l'obbligato dovrebbe provare che i terzi abbiano avuto conoscenza dell'atto stesso.

Secondo quanto affermato nella risposta di ieri, le medesime considerazioni valgono anche con riferimento ai requisiti di accesso al **Gruppo IVA**.

Ai sensi dell'[art. 70-quater](#) comma 5 del DPR 633/72, il perimetro di un Gruppo IVA può ampliarsi, includendo nuovi partecipanti, se negli anni di validità dell'opzione il vincolo finanziario si instaura nei riguardi di soggetti passivi stabiliti in Italia relativamente ai quali esso non sussisteva all'atto di esercizio dell'opzione medesima. In tal caso, i predetti soggetti partecipano al Gruppo a decorrere dall'anno successivo a quello in cui il vincolo si è instaurato.

Con la ris. dell'Agenzia delle Entrate n. [30/2021](#) è stato poi chiarito che, anche ai fini dell'inclusione di nuovi partecipanti, il vincolo finanziario si considera instaurato solo quando si verifica una **duplice condizione**: quella **oggettiva** dell'esistenza di una partecipazione di controllo "di diritto", unitamente a quella **temporale** della sussistenza del controllo alla data del 1° luglio dell'anno precedente.

## Duplice condizione per il vincolo finanziario

Pertanto, se il controllo viene conseguito nell'anno X in data antecedente al 1° luglio, il vincolo si considera instaurato nell'anno X e il nuovo soggetto partecipa al Gruppo dall'anno X+1; se invece il controllo è conseguito nell'anno X in data successiva al 1° luglio, il vincolo si considera instaurato nell'anno X+1 e il nuovo soggetto partecipa al Gruppo dall'anno X+2.

In tale contesto, l'Agenzia precisa che, per individuare il momento a partire dal quale il trasferimento delle partecipazioni (da cui discende il rapporto di controllo) produce effetti, e per verificare se esso sia antecedente o successivo al 1° luglio, occorre guardare alla **data di iscrizione** dell'atto di trasferimento nel Registro delle imprese, non rilevando, invece, la **data della stipula**.

Nel caso di specie, la società Alfa, rappresentante di un Gruppo IVA operativo dal 1° gennaio 2021, aveva perfezionato l'acquisto della totalità delle quote della società Beta in data 28 giugno 2021 e riteneva che quest'ultima potesse considerarsi inclusa nel Gruppo IVA dal 1° gennaio 2022. Tuttavia, dalla visura effettuata relativamente a Beta, l'atto risultava depositato al Registro delle imprese nel mese di luglio 2021.

L'Agenzia delle Entrate, dunque, nel presupposto che la data di iscrizione al Registro coincida con quella di deposito (circostanza non verificabile in sede di interpello), conclude che il vincolo finanziario deve considerarsi instaurato in capo a Beta soltanto nel **2022** e che, pertanto, la sua partecipazione al Gruppo decorra dal **1° gennaio 2023**.

# Contratti a termine con finalità di trading irrilevanti ai fini IRAP

Gli utili e le perdite ad essi relativi hanno natura finanziaria

/ Luca FORNERO

Con la risposta n. [249](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate si sofferma sul trattamento, ai fini IRAP, dei proventi e degli oneri derivanti dalla valutazione e dal realizzo dei contratti di acquisto e **vendita a termine** "physically settled" di energia e di gas, rientranti nel portafoglio di trading della società.

In via preliminare, occorre evidenziare che l'istante è una srl, diversa dalle [micro imprese](#), che redige il proprio bilancio sulla base dei principi contabili OIC. Nell'ambito delle attività da essa svolte, rientra anche la compravendita a termine *over the counter* (OTC) di energia elettrica e gas regolata, per espressa previsione contrattuale, con consegna a scadenza del sottostante (c.d. "physical settlement").

Come tale, ai fini IRAP, la srl determina il valore della produzione netta ai sensi dell'[art. 5](#) del DLgs. 446/97, al pari di una qualsiasi altra impresa industriale, mercantile e di servizi, **diversa** da [intermediari finanziari](#) e assicurazioni.

Ciò premesso, l'Amministrazione finanziaria precisa che i proventi e gli oneri derivanti dalla valutazione e dal realizzo dei contratti in esame, in quanto rilevati a Conto economico nelle voci **D.18.d** e **D.19.d**, non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

Secondo l'Agenzia, non potrebbe giungersi a diverse conclusioni nemmeno invocando il c.d. principio di correlazione (*ex* [art. 5](#) comma 4 del DLgs. 446/97), non essendo individuabile, nello specifico, alcuna **correlazione** tra componenti reddituali disomogenee quali sono:

- da un lato, quelle di natura finanziaria contabilizzate nella sezione D del Conto economico in conformità al principio OIC 32;

- dall'altro, quelle di natura caratteristica generate dalla compravendita delle commodities sottostanti agli strumenti finanziari oggetto di istanza.

In effetti, in base al citato [art. 5](#) comma 4 del DLgs. 446/97, concorrono alla formazione della base imponibile IRAP anche i proventi e gli oneri classificabili in voci diverse da quelle rilevanti ai fini del tributo regionale, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi.

Come precisato, tra l'altro, dalla C.M. [148/2000](#) (§ 2.1.1), tale principio fa sì che risultino imponibili o deducibili ai fini IRAP, oltre alle componenti ordinarie, anche le componenti **straordinarie** ad esse correlate.

Pertanto, concorrono alla determinazione della **base imponibile** IRAP:

- i resi o gli sconti su vendite o acquisti (sopraggiunti in esercizi successivi a quelli di conseguimento dei relativi ricavi o costi);

- eventuali rivalutazioni o svalutazioni di magazzino, conseguenti all'adozione di un **diverso criterio** valutativo (es. passaggio da FIFO a LIFO).

In pratica, la fattispecie oggetto dell'interpello in commento esula da tali casi.

In ogni caso, in seguito alla **soppressione**, dal 2016, dell'**area E** del Conto economico, il principio di correlazione come sopra formulato, per quanto ancora vigente, appare ormai privo di effetti pratici, nel senso che la rilevanza dei proventi e degli oneri esemplificati negli ultimi due punti discende ora dalla relativa classificazione contabile (circ. Assonime n. 14/2017, § 4).

Parrebbe, però, possibile applicare il principio di correlazione **"inversa"**, in base al quale sono esclusi da IRAP i componenti reddituali classificati nelle voci A.5 o B.14, correlati a voci del Conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile (in senso conforme, *cfr.* C.M. n. [148/2000](#), § 2.1.1, e circ. Assonime n. 52/99).

Da ultimo, si osserva che la risposta n. [249/2022](#) sembra superare il contenuto della precedente risposta n. [121/2020](#), nella quale era stato sostenuto, in maniera opinabile, che i proventi e gli oneri derivanti sia dalla valutazione a fine esercizio, sia dal realizzo dei derivati concorrono alla formazione della base imponibile IRAP (*ex* [art. 5](#) del DLgs. 446/97), "in quanto rappresentativi dell'**attività caratteristica** della società istante".

Infatti, anche se tali proventi e oneri derivassero dalla gestione caratteristica, in base ai documenti OIC 12 e 32 dovrebbero comunque essere classificati nell'area D del Conto economico, che l'[art. 5](#) del DLgs. 446/97 **esclude** dal novero delle voci rilevanti.

Nel senso dell'**irrilevanza** di tali componenti pare deporre anche l'[art. 5](#) comma 5 dello stesso DLgs. 446/97, a norma del quale, indipendentemente dall'effettiva collocazione nel Conto economico, i proventi e gli oneri imponibili e deducibili ai fini IRAP "sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa".

Pertanto, anche qualora si procedesse a rilevare i componenti reddituali relativi ai derivati nelle **aree A e B** del Conto economico, gli stessi andrebbero comunque considerati irrilevanti ai fini della formazione della base imponibile, in quanto correttamente classificabili nell'area D (*cfr.* la risposta n. [363/2021](#)).

# Imposta estera a detrazione parziale per il lavoro tassato con le retribuzioni convenzionali

La giurisprudenza, però, apre a soluzioni diverse per il caso dei lavoratori frontalieri

/ Gianluca ODETTO

La stagione dichiarativa 2022 porta con sé, come di consueto, le problematiche legate alla detrazione delle imposte estere sui redditi di lavoro dipendente percepiti oltreconfine.

La questione, che caratterizza le situazioni di doppia imposizione a carico delle persone con residenza italiana, è delineata dalla circolare-quadro n. [9/2015](#) (§ 5) nel senso per cui, anche se il reddito di fonte estera evidenziato nella dichiarazione italiana (quadro RC del modello REDDITI) è **inferiore** a quello imponibile nell'altro Stato, di regola l'imposta estera è **integralmente detraibile**: non si rientra, infatti, nelle situazioni previste dall'[art. 165](#) comma 10 del TUIR, ai sensi del quale, se il reddito di fonte estera concorre solo parzialmente alla formazione del reddito imponibile, anche l'imposta estera è corrispondentemente ridotta.

Si tratta di situazioni che ricorrono con estrema frequenza: in sede di rideterminazione del reddito di fonte estera, infatti, le regole previste dall'[art. 51](#) del TUIR, in special modo con riferimento a *fringe benefit*, componenti straordinarie, ecc., sono spesso molto **diverse** da quelle previste negli altri ordinamenti.

La richiamata circ. n. 9/2015 limita, però, il principio sin qui evidenziato alle situazioni in cui, ai fini della fiscalità italiana, la persona non può beneficiare del sistema di tassazione con le **retribuzioni convenzionali** di cui all'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR. Diversamente, il legislatore ha previsto una norma di interpretazione autentica (l'[art. 36](#) comma 30 del DL 223/2006) al fine di stabilire che, se il reddito di lavoro dipendente è tassato con le retribuzioni convenzionali, l'imposta estera deve essere **riproporzionata** (ed essere, quindi, detratta nel limite del rapporto tra il reddito determinato ai sensi dell'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR e il reddito che sarebbe stato tassabile, in via ordinaria, in Italia in assenza di tale sistema).

Come evidenziato dalla ris. n. [48/2013](#), nel rapporto in questione il denominatore non è rappresentato dal reddito così come determinato ai fini della tassazione dell'altro Stato, ma dal reddito così come **ricalcolato** ai fini di una tassazione italiana secondo i criteri ordinari (senza, quindi, retribuzioni convenzionali), la quale ha evidentemente carattere solo virtuale. Se così non fosse, infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate la riduzione dell'imposta estera "rifletterebbe il livello di generosità che il sistema fiscale domestico riserva ad una categoria di reddito rispetto al trattamento previsto, per il medesimo reddito, dal sistema impositivo estero di volta in volta preso a riferimento".

Pur nel silenzio della giurisprudenza in materia, si deve segnalare che il problema resta aperto. Se, infatti, da un punto di vista meramente matematico il reddito imponibile in Italia a norma dell'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR ha un'entità diversa (di regola, inferiore) rispetto a quella che si avrebbe con il ricorso all'imposizione ordinaria, è pur vero che in questo caso il **confine** tra reddito imponibile in misura parziale e reddito inferiore a quello ordinario in virtù di diversi criteri di determinazione tra Stato estero e Italia è molto **labile**: pur in presenza di una norma di interpretazione autentica a tutela dell'Erario, quindi, potrebbe essere ammessa una diversa lettura tesa al riconoscimento del credito pieno, sulla base della constatazione per cui il sistema delle retribuzioni convenzionali altro non è che un sistema in cui il reddito è tassato in misura piena, pur se con criteri di determinazione particolari.

Un ragionamento del genere è stato fatto dalla giurisprudenza di merito con riferimento al caso dei **lavoratori frontalieri** (anche in questo caso, naturalmente, per le situazioni in cui il frontaliere è assoggettato a tassazione in entrambi gli Stati).

Posto che la norma interna accorda una franchigia di **7.500 euro**, la ris. n. [38/2017](#) ha evidenziato la necessità di detrarre l'imposta estera non in misura piena, ma con la riduzione prevista dall'[art. 165](#) comma 10 del TUIR (pur se ciò non si ricava in modo immediato dalla lettura del documento, ci si dovrebbe rifare al rapporto tra il reddito al netto della franchigia e il reddito al lordo della franchigia stessa).

In questo caso, la sentenza della C.T. Prov. Forlì n. [129/2/19](#), riferita a una lavoratrice frontaliere con attività in San Marino, ha riconosciuto la spettanza del **credito in misura piena** sulla base dell'asserzione (peraltro mutuata da precedenti di prassi della stessa Agenzia delle Entrate) secondo cui il termine "reddito" (locuzione usata dall'[art. 165](#) comma 10 del TUIR) "deve essere inteso in senso tecnico, ossia come risultato dell'operazione che dal compenso percepito giunge, sulla base delle regole previste dall'ordinamento, a definire la base imponibile".

Sulla base di queste considerazioni, e del fatto che il reddito di fonte estera, essendo l'unico prodotto, andava a coincidere con il reddito complessivo, è stata **esclusa la necessità di ridurre** l'imposta estera detraibile ai sensi del predetto [art. 165](#) comma 10, con principi che a questo punto potrebbero essere estesi anche alla fattispecie delle retribuzioni convenzionali.

L'assenza di continuità ulteriore preclude il reinserimento nel mercato

Un arresto del Tribunale di Arezzo del [16 aprile 2022](#), (si veda "[Composizione negoziata incompatibile solo con l'insolvenza irreversibile](#)" del 10 maggio 2022) giunge alla conclusione, allineata alla dottrina e alla giurisprudenza prevalenti, che la composizione negoziata è accessibile anche alle imprese **insolventi**, purché detta insolvenza non sia irreversibile; occorre infatti opportunamente valorizzare che il fine dell'istituto è di offrire alle imprese risanabili una nuova chance, alternativa rispetto ai tradizionali strumenti messi a disposizione dalla legge fallimentare, agevolandone il risanamento relativamente a quelle che hanno le potenzialità necessarie per restare sul mercato.

Si ricorda che il DL [118/2021](#) evoca a più riprese la prospettiva del risanamento quale **presupposto** di accesso e successiva prosecuzione della procedura, prospettiva che, peraltro, si rinviene anche nella disciplina vigente che regola la crisi d'impresa e, in particolare, nei c.d. piani attestati di cui all'[art. 67](#) comma 3 lett. d) del RD 267/42, che trovano applicazione nei casi in cui lo sbocco della crisi sia la continuità aziendale e che, giova notare, sono essi stessi uno dei possibili esiti delle trattative della composizione negoziata.

Ne deriva che, per verificare la **compatibilità** dell'impresa istante con l'istituto in parola, va valutata l'effettiva consistenza della crisi e lo sbocco di risanamento a cui la composizione negoziata deve portare; tale risultato è raggiungibile quando l'insolvenza è reversibile.

È interessante, in questa prospettiva, la circostanza che il Tribunale assimili alla insolvenza irreversibile anche l'impossibilità di reinserimento dell'impresa nel mercato. Soffermando l'attenzione su quest'ultimo concetto, si può affermare che tale impossibilità derivi, in primo luogo, dal fatto che i soci non intendano più proseguire l'attività economica esercitata in comune *ex art. 2247* c.c., evidente ove essi abbiano deliberato la liquidazione della società. La medesima impossibilità di reinserimento nel mercato si verifica anche nel caso in cui la società sia stata costituita con un obiettivo **specifico** (ad esempio, come nella fattispecie esaminata dal Tribunale di Arezzo, per la realizzazione e successiva vendita di un complesso immobiliare), conseguito il quale essa è destinata ad estinguersi, dovendosi escludere, per definizione, anche la prospettiva di una continuità indiretta.

Una siffatta conclusione sembra portare a risultati potenzialmente paradossali e, in tal senso, sorge qualche

dubbio di coerenza con la *ratio* della composizione negoziale; la sua applicazione rigorosa, infatti, renderebbe di fatto **inaccessibile** la composizione negoziata per tutte le c.d. “società di scopo”, quali, ad esempio, le società consortili costituite per lo svolgimento in comune fra più imprese di un contratto di appalto (spesso “evoluzione” naturale delle associazioni temporanee fra imprese): tali società, infatti, avendo per oggetto lo svolgimento di uno specifico (ancorché articolato) affare, per definizione non possono avere una continuità ulteriore e, quindi, per esse il concetto di “reinserimento nel mercato” sembra inappropriato.

Se la composizione negoziata, quindi, è strutturalmente **incompatibile** (non tanto con lo stato di liquidazione societaria di per sé considerato, quanto) con l'assenza di una concreta prospettiva di risanamento, intesa quest'ultima come riequilibrio finanziario e patrimoniale che consente all'impresa di restare sul mercato, nessuna delle società la cui attività sia circoscritta al perseguimento di un unico affare (e non allo svolgimento di una attività astrattamente protraibile senza limiti) potrebbe avere accesso all'istituto in commento.

Si tratta, tuttavia, di una conclusione che non sembra coerente con i fini propri sia del DL 118/2021 sia dello schema di decreto correttivo del DLgs. [14/2019](#) di recepimento della direttiva Ue [1023/2019](#), c.d. Insolvency.

In tal senso, la Relazione illustrativa del menzionato decreto correttivo afferma che le disposizioni dettate dalla direttiva “intendono garantire ... alle imprese ... che si trovano in difficoltà finanziarie la possibilità di accedere a misure ... efficaci in materia di **ristrutturazione** preventiva per la prosecuzione delle loro attività” e, nel contempo “**impedire** la perdita di posti di lavoro ... la perdita di conoscenze e competenze”, massimizzando “il valore totale per i creditori, rispetto a quanto avrebbero ricevuto in caso di liquidazione degli attivi”.

Forse una possibile e coerente sintesi sistemica è ottenibile ove le considerazioni sopra esposte vengano declinate nel senso che l'esito della composizione negoziata è sì rappresentato dalla continuità dell'attività di impresa nello spazio e nel tempo (continuità che, peraltro, secondo i canoni dell'economia aziendale del nostro Paese è esattamente l'obiettivo del mantenimento degli equilibri – economico, patrimoniale e finanziario – aziendali) definita, tuttavia, non in astratto, ma in funzione della suo effettivo **scopo** e, quindi, dell'oggetto sociale.

# La mancanza del modello non basta per affermare la responsabilità 231

La Cassazione ha fornito precisazioni sulla "colpa di organizzazione", che va specificamente provata dall'accusa

/ Maria Francesca ARTUSI

In caso di lesioni gravi conseguenti a un infortunio sul lavoro, la mancata adozione e l'inefficace attuazione degli specifici modelli organizzativi "231" non rappresenta un elemento costitutivo dell'illecito dell'ente, in quanto resta **necessaria la prova specifica** della c.d. "**colpa di organizzazione**", la quale va però specificamente provata dall'accusa, mentre l'ente può dare dimostrazione dell'assenza di tale colpa.

Così la sentenza n. [18413](#) della Cassazione, depositata ieri, evidenzia con decisione che non è possibile addebitare all'ente la mera assenza di un modello organizzativo, senza specificare in positivo in cosa sarebbe consistita la "colpa di organizzazione" da cui sarebbe derivato il reato presupposto, che è cosa diversa dalla colpa riconducibile ai soggetti apicali autori del reato.

Nelle motivazioni, la Suprema Corte dà conto di alcuni principi giurisprudenziali già sviluppati sul tema.

L'illecito amministrativo a carico del soggetto collettivo si configura quando la commissione del reato presupposto (da parte delle persone fisiche che agiscono per conto dell'ente) sia **funzionale a** uno specifico **interesse o vantaggio** a favore dell'ente stesso.

Si tratta di concetti alternativi e concorrenti tra loro, in quanto l'interesse esprime una valutazione teleologica del reato, apprezzabile *ex ante*, cioè al momento della commissione del fatto e secondo un metro di giudizio marcatamente **soggettivo**; il vantaggio ha, invece, una connotazione essenzialmente **oggettiva**, come tale valutabile *ex post*, sulla base degli effetti concretamente derivati dalla realizzazione dell'illecito (*cf.* Cass. SS.UU. n. [38343/2014](#)).

La Cassazione ha recentemente ribadito che la struttura dell'illecito addebitato all'ente risulta incentrata sul **reato presupposto**, rispetto al quale la relazione funzionale corrente tra reo ed ente e quella teleologica tra reato ed ente hanno unicamente la funzione di irrobustire il rapporto di immedesimazione organica, escludendo che possa essere attribuito alla persona morale un reato commesso da un soggetto incardinato nell'organizzazione ma per fini estranei agli scopi di questo (così Cass. n. [32899/2021](#)).

Ciò consente di affermare che l'ente risponde per un

fatto proprio e non per un fatto altrui, ma non pone al riparo da possibili profili di responsabilità meramente oggettiva, sicché resta la necessità che sussista la c.d. "colpa di organizzazione" dell'ente, il non avere cioè predisposto un insieme di accorgimenti preventivi **idonei a evitare** la commissione di reati del tipo di quello realizzato. Il riscontro di un tale deficit organizzativo consente una piana e agevole imputazione all'ente dell'illecito penale realizzato nel suo ambito operativo.

Grava sull'accusa l'onere di dimostrare l'esistenza e l'accertamento dell'illecito penale in capo alla persona fisica inserita nella compagine organizzativa della *societas* e che abbia agito nell'interesse di questa. Tale accertata responsabilità si estende "per rimbalzo" dall'individuo all'ente collettivo, nel senso che vanno individuati precisi canali che colleghino teleologicamente l'azione dell'uno all'interesse dell'altro e, quindi, gli elementi indicativi della **colpa di organizzazione** dell'ente, che rendono autonoma la responsabilità del medesimo (così Cass. n. [27735/2010](#)).

Si tratta di un'interpretazione che attribuisce al requisito della "colpa di organizzazione" dell'ente la stessa funzione che la colpa assume nel reato commesso dalla persona fisica, quale **elemento costitutivo** del fatto tipico, integrato dalla violazione "colpevole" della regola cautelare.

Viene, inoltre, sottolineato che, nell'indagine riguardante la configurabilità dell'illecito imputabile all'ente, le condotte colpose dei soggetti responsabili della fattispecie criminosa (presupposto dell'illecito amministrativo) rilevano nella misura in cui sia riscontrabile la **mancanza o l'inadeguatezza** delle **cautele** predisposte per la prevenzione dei reati previsti dal DLgs. [231/2001](#). La ricorrenza di tali carenze organizzative, in quanto atte a determinare le condizioni di verificazione del reato presupposto, giustifica il rimprovero e l'imputazione dell'illecito al soggetto collettivo. Ciò rafforza l'esigenza che la menzionata colpa di organizzazione sia rigorosamente provata e non confusa o sovrapposta con la colpevolezza del (dipendente o amministratore dell'ente) responsabile del reato.



# Istanza congiunta per la procedura di liquidazione nel sovraindebitamento

È possibile se i ricorrenti sono della stessa famiglia e allorché siano conviventi ovvero siano in stato di sovraindebitamento dall'origine comune

/ Chiara CRACOLICI e Alessandro CURLETTI

Il decreto di apertura della **liquidazione** del patrimonio ex [art. 14-ter](#) della L. 3/2012 emesso dal Tribunale di Bologna in data [24 dicembre 2021](#) delinea con cura tre distinte questioni afferenti la procedura in esame. In primo luogo, sancisce l'ammissibilità, anche nel contesto di una procedura liquidatoria, pur nel silenzio della legge sul punto, di una **istanza congiunta**, nell'ambito di una procedura familiare, nell'ipotesi in cui i ricorrenti siano membri della stessa famiglia (come definiti a tal fine dal secondo comma dell'[art. 7-bis](#) della L. 3/2012) e allorché siano tra di loro conviventi ovvero siano in stato di sovraindebitamento dall'origine comune.

In tale ipotesi, secondo il decreto in esame, "nulla osta all'applicazione **analogica** del disposto di cui all'[art. 7-bis](#) L. 3/2012 (sebbene la norma si riferisca letteralmente ad altre fattispecie, piano del consumatore e accordo di ristrutturazione dei debiti), donde l'ammissibilità dell'istanza congiunta qui presentata per la liquidazione dei patrimoni".

Con la dovuta precisazione, però, che nel descritto contesto plurisoggettivo trovino applicazione anche le precise e puntuali condizioni (di **ammissibilità**), poste dal citato art. 7-bis, ai fini della presentazione di una procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento unica e familiare, vale a dire, più nello specifico, "l'esigenza di tenere pur sempre distinte le masse attive e passive di pertinenza di ciascun debitore": con che "l'attivo ricavato dalla liquidazione di ogni autonomo patrimonio dovrà essere riservato per il riparto – sempre nel rispetto dei principi della concorsualità e dell'ordine delle prelazioni – a favore dei creditori di esclusiva pertinenza del singolo ricorrente (e di quelli eventualmente da soddisfare «in comune» con altri condebitori), ma senza poter destinare il ricavato dalla liquidazione del patrimonio personale di un certo sovraindebitato al pagamento dei creditori individuali di altro ricorrente)".

Ammissa la possibilità di proporre, nel contesto di una procedura liquidatoria, un'istanza congiunta e familiare, giusto il disposto, analogicamente applicabile, di cui all'art. 7-bis e presenti le condizioni scrupolosamente delineate da tale norma, il decreto affronta una seconda interessante questione, di natura processuale: la non necessità nel contesto della procedura di liquidazione del patrimonio di fissare **alcuna udienza**, "atteso che per il procedimento in esame, di natura re-

siduale nell'ambito delle procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento, non si prevede una autonoma fase di omologazione, nonostante l'evidente refuso da imputare al legislatore, contenuto nell'[art. 14 quinquies](#)", e dovendosi, pertanto, da una parte, ben ritenere che il richiamo al sesto comma dell'[art. 10](#) sia inteso unicamente a regolare l'eventuale fase di reclamo e, dall'altra, ricordare che ogni ulteriore indagine in punto esdebitazione sia riservata e devoluta ad un momento successivo alla chiusura della procedura di liquidazione del patrimonio e non anche alla fase della sua apertura.

Quanto finora detto porta all'esame della questione conclusiva, consistente, in particolare, nella nomina, in fase di **apertura**, del liquidatore nella **stessa** persona che ha svolto le funzioni di organismo di composizione della crisi, fatto, quest'ultimo, certo frutto di consolidata prassi presso diversi Tribunali, ma qui ben articolato nella riconosciuta idoneità dell'occ a svolgere tale ruolo, stante la "[...] preventiva conoscenza della posizione soggettiva dell'interessato, circa il ricorso in esame".

## Nomina dell'OCC nelle vesti di liquidatore

Rimangono sullo sfondo, in quanto oramai consolidate nella maggioritaria giurisprudenza di merito, due ulteriori questioni (comunque scrupolosamente ed attentamente affrontate dal decreto), che, giusta la necessità di assicurare al presente contributo una chiara completezza espositiva, meritano di essere, qui, quantomeno anche solo brevemente accennate.

Da un lato, il decreto citato ha il pregio di ammettere la possibilità che si faccia ricorso ad una procedura liquidatoria, nel caso in cui, come nella specie, la massa **attiva** sia rappresentata unicamente dai **redditi** percepiti dai ricorrenti, di fonte pensionistica. A tal fine, il decreto si richiama alle argomentazioni già spese dal Tribunale di Verona, nel proprio decreto emesso in data [21 dicembre 2018](#). Dall'altro, il decreto aderisce all'orientamento giurisprudenziale (le cui argomentazioni, tuttavia, non possono che formare oggetto di un autonomo e specifico contributo), secondo cui, anche nella procedura di liquidazione del patrimonio, la cessione **volontaria** del quinto è inopponibile alla procedura e, pertanto, deve essere sospesa (*cfr.* Tribunale di Genova, decreto del [24 settembre 2021](#)).

## Scissione in beneficiarie neocostituite seguita dal conferimento di partecipazioni non elusiva

Con la risposta a interpello n. [256](#) di ieri, 10 maggio 2022, l'Agenzia si esprime in merito agli eventuali **profili elusivi** di un'operazione di riorganizzazione così articolata:

- **scissione** parziale proporzionale della capogruppo Alfa a favore delle neocostituite Gamma e Delta ex [art. 173](#) del TUIR;
- conferimento in realizzo controllato ex [art. 177](#) comma 2 del TUIR da parte dei soci di Alfa di una partecipazione pari al **52%** del capitale sociale della stessa in Gamma; conseguentemente, Gamma acquisirà il controllo di Alfa ai sensi dell'[art. 2359](#) comma 1 n. 1 c.c.

A seguito dell'operazione di scissione, i soci di Alfa mantengono rispettivamente in Alfa, Gamma e Delta le medesime percentuali di partecipazione originariamente detenute nella scissa Alfa.

In virtù del conferimento in Gamma e del relativo aumento di capitale, i soci ricevono in cambio partecipazioni di Gamma, continuando a detenere partecipazioni complessivamente

corrispondenti al 100% del capitale di quest'ultima. Invece, le partecipazioni dirette dei soci in Alfa si ridurranno al 48%, mantenendo le proporzioni originarie.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate osserva che:

- l'operazione di scissione, fiscalmente neutrale, in quanto finalizzata alla **continuazione** dell'attività imprenditoriale da parte di ciascun partecipante, non genera un indebito vantaggio fiscale;
- il conferimento da parte dei soci di Alfa di una partecipazione pari al 52% del capitale sociale della stessa in Gamma è disciplinato dall'art. 177 comma 2 del TUIR, ricorrendone i presupposti; pertanto, il valore di realizzo delle partecipazioni conferite, rilevante ai sensi dell'[art. 67](#) del TUIR, è pari all'aumento del patrimonio netto della società conferitaria il quale viene effettuato in ragione del valore fiscale delle partecipazioni in Alfa, con la conseguenza che in capo ai soci **non si realizza** alcuna plusvalenza tassabile.

## Ritrasmissione delle CU 2022 con sanzione ridotta entro lunedì 16 maggio

Ai sensi dell'[art. 4](#), comma 6-*quinquies*, del DPR 322/98, entro il **16 marzo** di ciascun anno i sostituti di imposta sono tenuti a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate le certificazioni uniche relative al periodo d'imposta precedente. Per le CU relative al 2021, pertanto, il termine è scaduto il 16 marzo scorso (si veda "[Ultimi giorni per inviare le Certificazioni Uniche 2022](#)" del 10 marzo 2022).

Sotto il profilo **sanzionatorio**, il comma 6-*quinquies* del suddetto decreto prevede l'applicazione, per ogni certificazione omessa, tardiva o errata, di una sanzione pari a 100 euro senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il "cumulo giuridico" di cui all'[art. 12](#) del DLgs. 472/97. La sanzione può essere applicata nella misura massima di 50.000 euro per sostituto d'imposta.

In deroga a tale disposizione, qualora la trasmissione della corretta certificazione sia effettuata entro i **cinque giorni** successivi alla scadenza, vale a dire entro lo scorso 21 marzo

2022, la sanzione non si applica. Qualora invece la certificazione sia correttamente trasmessa entro 60 giorni dai termini previsti, si applica la sanzione ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000 euro. Per poter beneficiare di tale riduzione, pertanto, le CU 2022 corrette devono essere trasmesse entro il 15 maggio 2022 termine che, cadendo di domenica, slitta a lunedì **16 maggio**.

Si ricorda che con riferimento alle CU 2022 contenenti esclusivamente redditi non rilevanti per la predisposizione delle dichiarazioni precompilate, la trasmissione delle stesse può avvenire entro il termine di presentazione del modello 770/2022, ossia entro il **31 ottobre 2022**. Per espressa previsione normativa, se le CU 2022 sono correttamente trasmesse entro 60 giorni da tale data (vale a dire entro il 30 dicembre 2022), la sanzione è ridotta a un terzo con un massimo di 20.000 euro per sostituto d'imposta.

## Non tassabile il risarcimento per la perdita di chance di accrescimento professionale

Con la sentenza n. 14842 di ieri, la Cassazione ha affermato che non è tassabile il risarcimento del danno ottenuto dal dipendente, anche in via transattiva, per la perdita di chance di **accrescimento professionale** (a causa dell'assenza di programmi e obiettivi incentivanti), risultando inoltre irrilevante che, ai fini della determinazione del *quantum debeatur*, si faccia riferimento al CCNL.

Nel caso in esame, i dirigenti dell'ex ASL di Crotone lamentavano la mancata attivazione della "**retribuzione di risultato**" ex art. 52 del CCNL che prevedeva la corresponsione di c.d.

"compensi incentivanti" in base ai risultati raggiunti in relazione a programmi predeterminati. Il giudice del lavoro ha quindi dichiarato l'inadempimento contrattuale dell'ASL e ha riconosciuto il diritto dei lavoratori al risarcimento del danno; danno che deve ravvisarsi sotto il profilo:

- della **lesione alla professionalità**, considerato che l'assenza di programmi e obiettivi incentivanti comporta una perdita di chance di accrescimento professionale;
- della perdita di chance relativa a una componente di retribuzione (di natura accessoria).

Il danno non consisteva quindi nell'immediata perdita di reddito, bensì nella perdita della possibilità di conseguire una maggiore **qualificazione professionale**, alla quale poi sarebbe conseguita anche una maggiore potenzialità reddituale, e pertanto la somma percepita dal lavoratore non può essere soggetta a tassazione.

Viene in sostanza ribadito il principio contenuto nell'ordinanza n. [4488/2022](#), in base alla quale, in tema di classifica-

zione dei redditi *ex* [art. 6](#) comma 2 del TUIR, le somme percepite dal contribuente a titolo risarcitorio sono soggette a imposizione soltanto se, e nei limiti in cui, risultano destinate a reintegrare un danno concretatosi nella mancata **percezione di redditi** (c.d. "lucro cessante") e non costituiscono reddito imponibile nell'ipotesi in cui esse tendano a riparare un pregiudizio di **natura diversa** (c.d. "danno emergente").

## Perdite fiscali riportabili senza limiti in capo alla beneficiaria neocostituita

Le perdite fiscali pregresse e gli interessi passivi della società scissa possono essere riportati, **senza limiti**, dalla società beneficiaria appositamente costituita ai fini dell'operazione straordinaria, sulla base del patrimonio contabile della scissa che le è stato attribuito. Lo ha precisato l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [252](#) di ieri, 10 maggio 2002. Il caso riguarda la disapplicazione delle disposizioni antielusive contenute negli [artt. 173](#) comma 10 del TUIR e [172](#) comma 7 del TUIR da parte della società Gamma, beneficiaria di un'operazione di scissione totale proporzionale e allo scopo costituita.

Alla luce di tale circostanza, ad avviso dell'Agenzia, si rende applicabile quanto chiarito in precedenza dalla circ. n. [9/2010](#) (§ 2) in merito alle limitazioni poste dall'art. 172 comma 7 del

TUIR, volte a contrastare il c.d. commercio di **"bare fiscali"**.

Equiparando la posizione della società beneficiaria nell'ambito di un'operazione di scissione a quella società risultante dalla fusione o incorporante, il richiamato documento osserva come il rischio di elusione legato alla **compensazione intersoggettiva** delle perdite sussiste solo nel caso in cui la beneficiaria stessa preesista alla scissione, e non sia quindi di nuova costituzione.

Ove, invece, la società beneficiaria sia costituita **contestualmente** e per effetto dell'operazione di scissione, così che il suo patrimonio provenga unicamente dalla scissa, nessun effetto elusivo è ravvisabile con riferimento al riporto delle perdite maturate dalla scissa e trasferite insieme al ramo scisso alla beneficiaria.

## Revoca, anche cautelare, per l'amministratore scorretto di società di persone

Il Tribunale di Torino, in un'ordinanza del [4 giugno 2021](#), ha precisato che:

- la **revoca per giusta causa** dell'amministratore di società di persone, *ex* [art. 2259](#) comma 3 c.c., non incide sulla qualità di socio dello stesso (*cf.* Cass. n. [15197/2001](#));
- tale revoca può essere richiesta e disposta anche **in via di urgenza**, *ex* [art. 700](#) c.p.c., attesi, da un lato, la compatibilità della tutela con la futura decisione di merito e, dall'altro, la residualità della misura (*l'*[art. 2409](#) c.c., infatti, si applica solo alle società di capitali).

La giusta causa in questione è ravvisabile in qualsiasi evento suscettibile di integrare la violazione degli obblighi propri dell'amministratore, e incidente negativamente sul **carattere fiduciario del rapporto**, che renda impossibile il naturale svolgimento del rapporto di gestione.

A titolo esemplificativo, si pensi ai seguenti **casi**:

- l'avvenuta rinegoziazione, a condizioni meno vantaggiose, del contratto di locazione dell'immobile destinato allo svolgimento dell'attività della società, senza previa informazione del socio accomandante;
- l'avere (l'accomandatario) consentito che un terzo si ingesse nella gestione, divenendo socio di fatto della sas;
- la creazione, da parte del socio amministratore, di situazioni tali da nuocere alla prosecuzione dell'impresa;
- il tentativo del socio amministratore di provocare lo scioglimento della società prima della scadenza con mezzi artificiosi, ovvero di distrarre risorse reimpiegandole in attività estranee e diverse;
- la **mancata comunicazione dei bilanci** e dei rendiconti della società al socio accomandante e l'impedimento frapposto a quest'ultimo ad accedere ai documenti essenziali per l'esercizio dei diritti di controllo sulla gestione sociale.

## Cooperative agricole con aliquota contributiva complessiva più elevata

Con la circ. n. [56](#) pubblicata ieri, l'INPS **corregge** l'aliquota complessiva prevista per gli operai a tempo indeterminato (OTI) di cooperative agricole e di cooperative agricole di tipo

industriale per l'anno 2022, sostituendo le tabelle nn. 4 e 7 allegate alla circ. n. [31/2022](#).

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 221 lett. a) della L. 234/2021 (leg-

ge di bilancio 2022) ha esteso la NASpI, dal 1° gennaio 2022, anche agli OTI delle **cooperative** e **loro consorzi** che trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici prevalentemente propri o conferiti dai loro soci, di cui alla L. [240/84](#). Per effetto di ciò, le suddette cooperative, inquadrare nel settore agricoltura:

- sono tenute al versamento della contribuzione di finanziamento della **NASpI**, sia per i lavoratori assunti dalla medesima data a tempo indeterminato con la qualifica di operaio agricolo, sia per quelli assunti in precedenza e ancora in forza a tale data (circ. INPS n. [2/2022](#));
- non sono più assoggettate all'aliquota contributiva del 2,75% della **disoccupazione agricola** di cui all'[art. 11](#) del DL 402/81

(circ. INPS n. [31/2022](#)).

La novità comporta anche la ridefinizione delle contribuzioni alle quali applicare le **riduzioni** ex [art. 120](#) della L. 388/2000 dello 0,40% (che si applica nella misura dello 0,03% alla contribuzione per maternità dei datori di lavoro agricoli e per la parte residua dello 0,37% alle contribuzioni da versare con il flusso UniEmens, sezione "Datori di lavoro privati") ed ex [art. 1](#) commi 361 e 362 della L. 266/2005 dell'1%.

Tali riduzioni – applicate alle contribuzioni dei datori di lavoro privati – sono state **eliminate** e di conseguenza l'aliquota complessiva dovuta dalle suddette cooperative è stata elevata da 29,2130% a **30,5830%**, per quelle agricole, e da 31,8130% a **33,1830%**, per quelle agricole di tipo industriale.

## Per la bancarotta semplice documentale basta l'omessa tenuta della contabilità

La Cassazione, nella sentenza n. [18391/2022](#), ha ribadito che è punito a titolo di bancarotta semplice documentale, ex [art. 217](#) comma 2 del RD 267/1942, il comportamento omissivo del fallito che **non abbia tenuto** le scritture contabili.

Si tratta di un reato di **pericolo presunto** che, mirando ad evitare che sussistano ostacoli alla attività di ricostruzione del patrimonio aziendale e dei movimenti che lo hanno costituito, persegue la finalità di consentire ai creditori l'esatta conoscenza della consistenza patrimoniale sulla quale possano soddisfarsi.

La fattispecie, pertanto, consistendo nel mero inadempimento di un precetto formale (il comportamento imposto all'imprenditore dall'[art. 2214](#) c.c.), integra un reato di **pura condotta**, che si realizza anche quando non si verifichi, in concreto, danno per i creditori.

È, invece, estraneo alla fattispecie in questione il requisito dell'impedimento della ricostruzione del volume d'affari o del patrimonio del fallito, che costituisce l'**evento** dell'ipotesi di bancarotta fraudolenta per irregolare tenuta delle scritture contabili di cui all'[art. 216](#) comma 1 n. 2 del RD 267/1942.

## Individuati i Comuni cui spetta l'imposta immobiliare sulle piattaforme marine

Con decreto del [28 aprile 2022](#), pubblicato ieri in Gazzetta Ufficiale, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha individuato, a norma dell'[art. 38](#) comma 4 del DL 124/2019, i Comuni cui spetta il gettito dell'imposta immobiliare sulle piattaforme marine e sui terminali di rigassificazione del gas naturale che rientrano nelle acque di competenza amministrativa dei Comuni stessi (**IMPI**).

Il decreto dispone che, dal 2022, l'IMPI sia versata direttamente allo Stato e ai Comuni individuati (secondo le quote di

competenza di cui all'[art. 38](#) comma 3 del DL 124/2019).

Il versamento va effettuato utilizzando il modello **F24**, con le modalità di cui al DLgs. [241/97](#), secondo le indicazioni stabilite con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate.

Per l'IMPI versata interamente allo Stato negli anni 2020 e 2021, viene attribuito ai predetti Comuni il gettito riferito alla **quota dell'imposta spettante** ex [art. 38](#) del DL 124/2019, ripartita sulla base dei dati acquisiti dai soggetti passivi che hanno versato il tributo in tali anni.