

Lunedì 23 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Omaggi nel commercio al minuto con fattura o documento commerciale

/ Corinna COSENTINO

La consegna di beni in omaggio da parte di commercianti al minuto può porre dei dubbi circa le modalità di **rilevazione** e documentazione delle operazioni, anche considerando che il nuovo tracciato per [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Svalutazione da rilevare in riduzione del valore delle rimanenze oppure in un fondo

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Lo IAS 2 prevede, al paragrafo 9, che le rimanenze siano valutate al **minore** tra il costo e il valore netto di realizzo.

I successivi paragrafi [...]

PAGINA 12

FISCO

Rafforzato per il 2022 il bonus investimenti beni immateriali 4.0

Il DL 50/2022 prevede l'incremento dal 20% al 50% dell'aliquota

/ Pamela ALBERTI

Sale dal 20% al **50%**, soltanto per il 2022, il credito d'imposta per investimenti in beni immateriali "4.0". Lo dispone l'art. 21 del DL 50/2022 (c.d. DL "Aiuti"), confermando quanto previsto nelle bozze circolate del citato decreto (si veda "Bonus investimenti in beni immateriali 4.0 per il 2022 al 50%" del 4 maggio).

Ai sensi dell'art. 1 comma 1058 della L. 178/2020, come modificato dall'art. 1 comma 44 lett. c) della L. 234/2021, alle imprese che effettuano investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B alla L. 11 dicembre 2016 n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023 (ovvero entro il 30 giugno 2024, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **20%** del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a un milione di euro.

Come rilevato dall'Agenzia delle En-

trate nella circolare n. 14/2022 (§ 1) – di commento alle novità introdotte dalla **legge di bilancio 2022** in materia di crediti d'imposta – la citata disposizione conferma le percentuali agevolative nonché il limite massimo dei costi ammissibili precedentemente disposti e integra la norma con la proroga dell'agevolazione, estendendola agli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023 (in luogo del 31 dicembre 2022) ovvero entro il 30 giugno 2024 (in luogo del 30 giugno 2023), a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, specificando, altresì, che il limite massimo ivi previsto è annuale.

L'art. 21 del DL 50/2022 stabilisce che "Per gli investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 1° gennaio **2022** e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Ora il mercato bancario dei crediti derivanti dai bonus edilizi può ripartire

La dichiarazione integrativa permette di rivedere la destinazione del credito IVA

Tutele retroattive per i mancati adempimenti del professionista dovuti al COVID-19

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 7

FISCO

In una proposta di direttiva l'ACE in veste europea

/ Enrico TERRAGNI

L'Unione europea pone un primo tassello per il sistema di tassazione "del futuro", profilato nel documento programmatico pubblicato dalla Commissione europea il [...]

PAGINA 10

Omaggi nel commercio al minuto con fattura o documento commerciale

Non è più ammessa la sola annotazione nel registro degli omaggi

/ Corinna COSENTINO

La consegna di beni in omaggio da parte di commercianti al minuto può porre dei dubbi circa le modalità di **rilevazione** e documentazione delle operazioni, anche considerando che il nuovo tracciato per la memorizzazione dei corrispettivi (versione 7.0), comprendente specifici campi per la rilevazione degli **omaggi**, è divenuto obbligatorio soltanto dal 1° gennaio 2022.

Si ricorda che le cessioni gratuite di beni che non rientrano nell'attività di impresa sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta ai sensi dell'**art. 2** comma 2 del DPR 633/72.

Invece, le cessioni gratuite rientranti nell'attività d'impresa vanno assoggettate a IVA in quanto assimilate alle cessioni di beni in senso stretto. Per queste ultime, comunque, non sussiste l'obbligo di applicare la rivalsa dell'imposta (**art. 18** comma 3 del DPR 633/72).

Secondo le indicazioni fornite in passato dall'Amministrazione finanziaria (C. M. 27 aprile 1973 n. **32**, § VI), se la rivalsa non viene esercitata, le cessioni di beni in omaggio possono essere documentate mediante diverse modalità, tra loro **alternative**, vale a dire emettendo autofattura o annotando le operazioni su un apposito registro (c.d. "**registro degli omaggi**").

Secondo la C.M. n. 32/73 citata, il soggetto passivo può emettere un'**autofattura** per ogni singola cessione oppure un'autofattura mensile, cumulativa, per le cessioni effettuate in ciascun mese, indicando il valore normale dei beni, l'aliquota applicabile e la relativa imposta, e riportando l'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi".

Peraltro, nella generalità dei casi, tale autofattura va ora emessa in formato elettronico tramite Sistema di Interscambio, indicando il codice "**TD27**" (cfr. **Guida** Agenzia delle Entrate alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro e circ. n. **14/2019**, § 6.4). L'utilizzo del **registro degli omaggi**, da tenere a norma dell'**art. 39** del DPR 633/72, impone invece di annotare sul registro stesso l'ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno, distinte per aliquota, con la relativa imposta.

Tuttavia, dalla consulenza giuridica dell'Agenzia delle Entrate n. **3** del 14 febbraio 2022, emerge che tale modalità di documentazione degli omaggi senza rivalsa, pur restando "pienamente valida per i rapporti tra soggetti passivi d'imposta", non lo è altrettanto per la generalità delle operazioni effettuate nell'ambito del **commercio al minuto**.

Infatti, l'**art. 2** comma 5 del DLgs. 127/2015, riguardante la documentazione delle operazioni soggette all'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi,

a seguito della modifica apportata dall'**art. 1** comma 1109 lett. a) della L. 178/2020, obbliga gli esercenti a rilasciare, in ogni caso, al cessionario o committente un documento commerciale o una fattura all'atto dell'**ultimazione** di ogni cessione di beni o prestazione di servizi. E ciò, precisa l'Agenzia, vale anche qualora non vi sia un esborso di denaro, non risultando ammissibili alternative.

Pertanto, nel caso degli omaggi soggetti ad IVA, l'esercente sarà tenuto a emettere comunque un **documento commerciale** (con l'evidenza dell'importo non riscosso) o una **fattura**.

Da quanto sopra, dunque, sembra desumersi che il ricorso al registro degli omaggi non sia più possibile per le operazioni al dettaglio soggette a memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi. Dovrebbe invece essere ancora consentita l'emissione dell'autofattura singola, mentre non parrebbe ammissibile il ricorso all'autofattura mensile.

Omaggi senza IVA con codice "N2"

Per quanto concerne la gestione dei corrispettivi non riscossi per omaggi, si rileva, poi, la previsione del blocco "**NonRiscossoOmaggio**" all'interno del nuovo tracciato di invio dei dati. Stando alla descrizione riportata nel documento tecnico di compilazione, in tale blocco va riportato "l'ammontare totale dei corrispettivi non riscossi per omaggi, da includere nell'ammontare imponibile totale da assoggettare ad IVA, rappresentato dal campo 4.1.6 <ImportoParziale>", al netto dell'IVA.

Il blocco in questione parrebbe quindi **riservato** agli omaggi di beni rilevanti ai fini IVA. Tuttavia, nella citata consulenza giuridica n. **3/2022**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in tale campo vanno ricomprese tutte le operazioni gratuite "imponibili, non imponibili, esenti, escluse o non soggette, l'importante è che nella registrazione di tali operazioni sia correttamente indicato il codice natura corrispondente".

Sembra dunque che nel blocco "NonRiscossoOmaggio" possano essere inclusi anche gli omaggi non rientranti nell'attività d'impresa, esclusi da IVA ex **art. 2** comma 2 n. 4) del DPR 633/72, purché gli stessi siano stati identificati con codice natura N2.

Va infine rilevato che, nel medesimo documento di prassi, l'Amministrazione finanziaria ha confermato che anche le **prestazioni di servizi gratuite** di cui all'**art. 3** comma 3 del DPR 633/72 rientrano tra gli omaggi da indicare nel blocco informativo in parola.

Rafforzato per il 2022 il bonus investimenti beni immateriali 4.0

Il DL 50/2022 prevede l'incremento dal 20% al 50% dell'aliquota

/ Pamela ALBERTI

Sale dal 20% al **50%**, soltanto per il 2022, il credito d'imposta per investimenti in beni immateriali "4.0". Lo dispone l'[art. 21](#) del DL 50/2022 (c.d. DL "Aiuti"), confermando quanto previsto nelle bozze circolate del citato decreto (si veda "[Bonus investimenti in beni immateriali 4.0 per il 2022 al 50%](#)" del 4 maggio).

Ai sensi dell'[art. 1](#) comma 1058 della L. 178/2020, come modificato dall'[art. 1](#) comma 44 lett. c) della L. 234/2021, alle imprese che effettuano investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B alla L. 11 dicembre 2016 n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023 (ovvero entro il 30 giugno 2024, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **20%** del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a un milione di euro.

Come rilevato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. [14/2022](#) (§ 1) – di commento alle novità introdotte dalla **legge di bilancio 2022** in materia di crediti d'imposta – la citata disposizione conferma le percentuali agevolative nonché il limite massimo dei costi ammissibili precedentemente disposti e integra la norma con la proroga dell'agevolazione, estendendola agli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023 (in luogo del 31 dicembre 2022) ovvero entro il 30 giugno 2024 (in luogo del 30 giugno 2023), a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, specificando, altresì, che il limite massimo ivi previsto è annuale.

L'art. 21 del DL 50/2022 stabilisce che "Per gli investimenti aventi ad oggetto beni compresi nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 1° gennaio **2022** e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che

entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, la misura del credito d'imposta prevista dall'articolo 1, comma 1058, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, è elevata al 50 per cento".

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

Nessuna modifica per i periodi successivi

Nessuna modifica è invece intervenuta con riferimento alle misure previste per i **periodi successivi** dai commi 1058-*bis* e 1058-*ter* (inseriti dall'art. 1 comma 44 lett. d) della L. 234/2021), secondo cui rispettivamente (*cfr.* anche circ. Agenzia delle Entrate n. 14/2022):

- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024 (ovvero entro il 30 giugno 2025, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2024 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **15%** del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **10%** del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro.

Resta inoltre fermo che sono sempre considerate agevolabili le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui all'allegato B mediante soluzioni di **cloud computing**, per la quota imputabile per competenza.

Ora il mercato bancario dei crediti derivanti dai bonus edilizi può ripartire

Le banche e le altre società del gruppo possono rivenderli ai correntisti "clienti professionali" della banca capogruppo

/ Nicolò LA BARBERA e Enrico ZANETTI

Con l'avvenuta pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del DL [50/2022](#), che consente alle banche e alle altre società appartenenti al gruppo bancario di rivendere i crediti di imposta derivanti dai bonus edilizi ai **correntisti "clienti professionali"** della banca capogruppo (senza il vincolo che siano state previamente esaurite le precedenti possibilità di cessione consentite dall'[art. 121](#) comma 1 del DL 34/2020), nonché con l'avvenuta formalizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della interpretazione del divieto di cessione parziale nel senso di consentire comunque le cessioni (integrali) per singola quota annuale (si veda ["Il divieto di cessione parziale dei bonus edilizi vale per la singola rata annuale"](#) del 20 maggio 2022), che era stata anticipata dal Direttore Ruffini lo scorso 6 maggio al convegno promosso a Venezia da Eutekne e Credit Agricole, le banche possono (e devono) ricominciare ad assumere impegni per nuove acquisizioni dei crediti di imposta derivanti dai bonus edilizi.

A partire da fine gennaio, quando è cominciato il vero e proprio sabotaggio governativo dell'art. 121 del DL 34/2020, seguito da graduali **ripensamenti** sotto la spinta anche di forti pressioni politiche a livello parlamentare, il mercato delle acquisizioni non si è mai fermato in assoluto, ma si è limitato alle acquisizioni di crediti relativamente alle quali le banche avevano già assunto precedentemente impegni di acquisto verso le controparti.

Ciò che è stato bloccato dalle banche è stata la disponibilità ad assumere nuovi impegni di acquisto per nuove operazioni, per evitare di andare oltre il plafond della loro capacità di assorbimento dei crediti in compensazione con i propri debiti tributari.

La possibilità di **rivendere** in modo agile ai propri correntisti (seppur con la limitazione dei "clienti professionali") torna ad ampliare in modo significativo, seppur ovviamente non illimitato, gli spazi di azione delle banche, le quali, anche laddove avessero già esaurito il plafond di acquisti "per uso personale", potranno calcolare un nuovo plafond di acquisti "per rivendita a clientela professionale".

Elemento essenziale perché questo accadesse era però, oltre ovviamente all'entrata in vigore della previsione normativa introdotta dall'[art. 14](#) del DL 50/2022

(applicabile su tutti i crediti generati da comunicazioni di esercizio di opzioni trasmesse all'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° maggio 2022), anche la **conferma** della lettura interpretativa del c.d. "divieto di cessione parziale" nel senso di obbligare i cedenti non già alla cessione integrale dell'intero credito di imposta, bensì soltanto alla cessione integrale di ogni singola annualità di utilizzo del credito di imposta, ferma restando dunque la possibilità di cedere "anno per anno" le singole annualità e di farlo, anno per anno, anche a favore di cessionari differenti.

Solo così, infatti, le banche vengono messe nelle condizioni di poter concretamente trovare tra i propri correntisti una "clientela professionale" interessata ad acquistare ammontari di crediti di imposta immediatamente utilizzabili in compensazione dall'acquirente (o comunque nel volgere di poche settimane o mesi) e non ammontari di crediti di imposta utilizzabili per quote costanti nell'arco di quattro, cinque o dieci anni.

Ora che le condizioni "minime" legislative e interpretative sono state tutte **formalizzate** e messe in campo, le banche più avvedute e dinamiche si attiveranno per stimare in tempi brevi un primo plafond di acquisto "per rivendita", così da suddividerlo tra i gestori delle rispettive reti e arrivare (anzi, tornare) per prime sul mercato.

Viene da sé che la disponibilità delle banche ad acquistare, ma "per la rivendita", si tradurrà in un ritocco al ribasso dei corrispettivi di acquisto che le banche sono disposte a pagare, rispetto agli attuali 90-91% per i crediti a 5 anni e 78-80% per i crediti a 10 anni, perché in sede di acquisto dovranno tenere conto anche di uno **spazio economico** da riconoscere a valle al correntista acquirente, appunto per rendere anche per esso vantaggiosa la prospettiva di acquisto.

Sarà d'altro canto una normale logica di aggiustamento dei prezzi in un contesto di mercato caratterizzato da un eccesso di offerta di vendita di crediti rispetto alla domanda di acquisto.

Quello che conta, alla fine, è che il mercato dei crediti riparta e trovi un proprio **punto di equilibrio** nelle leggi della domanda e dell'offerta, in barba a chi avrebbe voluto semplicemente chiuderlo nemmeno un mese dopo averne previsto la proroga di tre anni.

La dichiarazione integrativa permette di rivedere la destinazione del credito IVA

La prassi amministrativa riconosce questa facoltà non prevista normativamente

/ **Mirco GAZZERA e Simonetta LA GRUTTA**

Lo scorso 2 maggio è scaduto il termine per presentare la **dichiarazione IVA** relativa al periodo d'imposta 2021. Resta possibile trasmettere un'integrativa non solo per correggere errori od omissioni, ma anche per modificare la scelta espressa in merito alla destinazione dell'eventuale credito maturato. Questa fattispecie rientra fra quelle esaminate nello Speciale di Eutekne.info sulla [dichiarazione IVA integrativa](#) (II edizione).

Il soggetto passivo che ha maturato un [credito IVA](#) deve indicare, nel **quadro VX** della dichiarazione annuale, la modalità con la quale intende impiegarlo. Oltre al riporto nel periodo d'imposta successivo, il credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24, oppure, chiesto a rimborso se sussiste una delle fattispecie previste dagli [artt. 30 o 34](#) comma 9 del DPR 633/72 (cessazione dell'attività, aliquota media, operazioni non imponibili, ecc.).

La scelta fra compensazione e rimborso del credito IVA è influenzata, innanzitutto, dalla presenza o meno di debiti tributari e contributivi da compensare nel **modello F24**. In termini generali, occorre altresì tenere presente che, per le compensazioni "orizzontali" di importo superiore a 5.000 euro annui, è necessaria l'apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione dell'organo incaricato della revisione legale dei conti ([art. 10](#) comma 1 lett. a) n. 7 del DL 78/2009). Ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA, invece, il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) è richiesto per importi superiori a 30.000 euro, qualora non si intenda prestare la garanzia patrimoniale ([art. 38-bis](#) comma 3 del DPR 633/72).

A seconda delle situazioni, il soggetto passivo potrebbe avere l'esigenza di rivedere la decisione adottata originariamente nella compilazione del quadro VX della dichiarazione IVA. Seppure l'[art. 8](#) del DPR 322/98 non disponga nulla circa la possibilità di avvalersi della dichiarazione integrativa per **variare la scelta** relativa all'utilizzo del credito IVA, tale facoltà è stata ammessa dall'Agenzia delle Entrate (risposta a interpello

n. [231/2020](#) e circ. nn. [35/2015](#), [25/2012](#) e [17/2011](#)).

La prassi amministrativa ha esaminato il caso del soggetto passivo che intende modificare la scelta effettuata in ordine alla destinazione del credito IVA, **al fine di**:

- ridurre l'importo del quale è stato chiesto originariamente il rimborso;

- oppure, incrementare l'ammontare chiesto a rimborso diminuendo proporzionalmente quello da utilizzare in compensazione o da riportare nell'anno successivo.

Secondo la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [231/2020](#), il soggetto passivo che intende **rettificare** l'originaria richiesta di rimborso del credito annuale IVA può presentare una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'[art. 57](#) del DPR 633/72, sempre che il rimborso non sia stato ancora eseguito (si veda "[Scelta sull'utilizzo del credito IVA modificabile con integrativa](#)" del 31 luglio 2020).

Nel caso di specie, l'integrativa era stata trasmessa oltre il termine previsto per l'invio della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo ([art. 8](#) comma 6-*quater* del DPR 322/98). Di conseguenza, il credito deve essere indicato nel **quadro VN** della dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata l'integrativa.

Integrativa possibile anche solo per apporre il visto

La presentazione di una dichiarazione IVA integrativa è ammessa, altresì, per apporre il **visto di conformità** e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, in precedenza assenti, anche se il soggetto passivo non modifica la destinazione a rimborso del credito IVA e nonostante la prima richiesta di rimborso fosse stata archiviata. In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [289/2021](#) precisando, inoltre, che le predette integrazioni non comportano l'irrogazione di sanzioni, in quanto non sono riconducibili a un errore o a una violazione (si veda "[Ammessa l'integrativa IVA per l'apposizione del visto di conformità](#)" del 24 aprile 2021).

Tutele retroattive per i mancati adempimenti del professionista dovuti al COVID-19

Non dovuti interessi e sanzioni non ancora corrisposti

/ Cecilia PASQUALE

Le tutele previste a favore dei professionisti dall'art. [22-bis](#) del DL 41/2021 (decreto "Sostegni") per il caso di mancato adempimento verso la Pubblica Amministrazione a causa del COVID-19 si applicano con effetto **retroattivo** agli eventi verificatisi a decorrere dalla dichiarazione dello stato di emergenza (31 gennaio 2020). Non sono, dunque, dovuti interessi né sanzioni, ma non vi sarà rimborso di quanto eventualmente già pagato.

La L. 51/2022 di conversione del DL 21/2022 interviene, inserendo l'art. 12-*bis*, sulla decorrenza della disposizione emergenziale a favore dei professionisti impossibilitati ad adempiere verso la P.A. a causa del COVID-19.

L'art. [22-bis](#) del DL 41/2021, in vigore dal 22 maggio 2021, ha previsto che:

- non costituisce **inadempimento** verso la P.A. la mancata trasmissione di atti, documenti e istanze, nonché i mancati pagamenti entro il termine previsto per sopravvenuta impossibilità per motivi connessi all'infezione da COVID-19, né tali omissioni comportano decadenza;
- il termine per l'adempimento è **sospeso** a decorrere dal giorno del ricovero in ospedale o dal giorno di inizio della permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva o dal giorno di inizio della quarantena con sorveglianza attiva, fino a 30 giorni decorrenti dalla data di dimissione dalla struttura sanitaria o di conclusione della permanenza domiciliare fiduciaria o della quarantena (la sospensione si applica se tra le parti esiste un mandato professionale avente data antecedente al ricovero ospedaliero o all'inizio delle cure domiciliari). Trascorso il periodo di sospensione, il professionista ha 7 giorni di tempo per procedere ad eseguire gli adempimenti sospesi.

Si tratta, peraltro, di una sospensione diversa da quella introdotta dalla **legge di bilancio 2022** (L. [234/2021](#)), la quale, da un lato, riguarda più genericamente le malat-

tie e gli infortuni del professionista (non si limita, dunque, all'infezione da COVID-19), dall'altro opera specificamente per gli adempimenti tributari (una tale limitazione non è prevista dal DL [41/2021](#)).

La disposizione, inserita in sede di conversione, stabilisce che le tutele suddette si applichino con effetto retroattivo agli eventi verificatisi a decorrere dal 31 gennaio 2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza): posto che la sospensione dei termini, a due anni di distanza dall'evento, non ha più senso di operare, la novità legislativa comporta, in sostanza, che non decorrono gli interessi, né si applicano le **sanzioni** di regola dovute in caso di inadempimento anche per gli inadempimenti realizzatisi tra il 31 gennaio 2020 e il 21 maggio 2021.

È tutelato, così, anche il professionista contagiato dal COVID-19 nella prima fase della **pandemia**.

La disposizione precisa anche che non si dà luogo al rimborso delle sanzioni e degli interessi eventualmente già pagati; sul punto, la Relazione tecnica osserva che il numero di casi in cui opererà il rimborso degli interessi e delle sanzioni dovrebbe essere trascurabile, "trattandosi di versamenti effettuati in ritardo che avranno nella stragrande maggioranza usufruito del ravvedimento operoso con il versamento delle sanzioni ridotte e degli interessi".

Sono fatte salve, in ogni caso, le dichiarazioni di **regolarità contributiva** già emesse che non possono essere oggetto di riesame o annullamento.

Attuazione demandata ad un decreto ministeriale

Le modalità di attuazione del nuovo articolo saranno stabilite con **decreto** del Ministero della Giustizia da adottarsi di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali entro 60 giorni dalla data di conversione in legge del DL 21/2022.

Videoudienza da chiedere prima che sia comunicata la trattazione

Potrebbe non essere sufficiente la sola barratura della casella nella nota di iscrizione a ruolo

/ Dario AUGELLO e Alfio CISSELLO

Per effetto degli [artt. 33](#) del DLgs. 546/92 e [16](#) comma 4 del DL 119/2018, l'udienza di fronte ai giudici tributari si può svolgere in tre modi:

- in **camera di consiglio** senza la presenza delle parti, che rimane l'ordinaria modalità di svolgimento;
- in pubblica udienza con la presenza delle parti, per la quale occorre la richiesta;
- in **collegamento da remoto**, per la quale, del pari, occorre la richiesta.

L'udienza da remoto altro non è che una forma di pubblica udienza, posto che in entrambi i casi il Presidente ammette le parti alla discussione: la presenza si attua tramite collegamento a video, ma è pur sempre una presenza.

Non è un caso che la videoudienza, al pari della classica pubblica udienza, non solo presuppone l'istanza di parte, ma deve essere prima notificata alle **parti costituite** e poi depositata in segreteria.

Vale quindi la richiesta apposta in un atto da notificare e depositare, come il ricorso o l'appello principale (a rigori, non pare corretta la richiesta contenuta nell'appello incidentale, che non va notificato ma solo depositato).

L'art. 16 comma 4 del DL 119/2018 così prevede: "La partecipazione da remoto all'udienza di cui all'[articolo 34](#) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, può essere **richiesta dalle parti processuali** nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza da depositare in segreteria e notificata alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso di cui all'[articolo 31](#), comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546".

Quindi:

- la "classica" pubblica udienza può essere chiesta entro **dieci giorni liberi** prima dell'udienza ([art. 33](#) comma 1 del DLgs. 546/92);

- l'udienza da remoto può essere chiesta sino al momento in cui la segreteria comunica la data dell'udienza che a sua volta deve avvenire almeno entro trenta giorni liberi prima ([art. 31](#) comma 1 del DLgs. 546/92).

Nel momento in cui si compila, accedendo al SIGIT, la nota di iscrizione a ruolo, è possibile, barrando l'apposita casella, indicare se si intende fruire della **videoudienza** o della **pubblica udienza**.

Si ritiene che se nel ricorso viene richiesta genericamente la pubblica udienza, sia concesso, in sede di nota di iscrizione a ruolo, specificare che si intende fruire dell'udienza da remoto, che come detto è pur sempre una pubblica udienza.

Invece, se alcuna richiesta di pubblica udienza è stata formulata nel ricorso, non appare sufficiente la sola richiesta di videoudienza (o di pubblica udienza classica) nella nota di iscrizione a ruolo.

Saremmo in presenza di una domanda di pubblica udienza **non notificata** alla controparte.

Occorre notifica e deposito

Ove la parte sia disposta a presenziare all'udienza, è sconsigliabile chiedere nel ricorso la sola istanza di videoudienza. Ciò in quanto se la videoudienza non fosse concessa, la causa potrebbe automaticamente "passare" in camera di consiglio quindi senza la presenza delle parti.

Il giudice potrebbe essere indotto a pensare che il difensore intenda discutere solo a distanza, cosa peraltro comprensibile se si tratta di Commissioni site lontano dal domicilio del difensore.

Per prudenza sarebbe quindi opportuno chiedere nel ricorso la pubblica udienza sia in presenza sia da remoto, barrando la casella dell'udienza da remoto in sede di **nota di iscrizione a ruolo**.

Imposta sulla rivalutazione delle quote con dubbi per il donatario

Impostazioni della giurisprudenza differenti sul diritto del donatario di recuperare in sede di successiva rivalutazione l'imposta versata dal donante

/ Salvatore SANNA

La proroga per la rideterminazione del costo delle partecipazioni non quotate detenute al di fuori dal regime di impresa ([art. 5](#) della L. n. 448/2001) prevista dal DL [17/2022](#) costituisce l'occasione per riepilogare alcune **criticità** relative all'agevolazione.

Applicando il regime in vigore per il 2022, un soggetto non imprenditore può assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore al **1° gennaio 2022** delle partecipazioni non quotate (qualificate e non qualificate) come indicato in un'apposita perizia, assolvendo entro il 15 novembre 2022 l'imposta sostitutiva del 14%. Di particolare interesse è il caso del soggetto che intende aderire al regime per una partecipazione **ricevuta per donazione** e già rivalutata dal donante. Con la donazione, il donatario, per individuare il costo fiscale della partecipazione già rivalutata, applica l'[art. 68](#) comma 6 del TUIR, secondo cui si continua ad assumere il costo sostenuto dal donante.

In questo caso, tuttavia, ricorrere nuovamente all'agevolazione potrebbe essere più oneroso di quanto si potrebbe aspettare il donatario.

Secondo quanto indicato dalla ris. Agenzia delle Entrate 17 ottobre 2014 n. [91](#), infatti, la donazione di quote **non consente ai donatari** di detrarre l'imposta sostitutiva assolta sulla rivalutazione effettuata precedentemente dal soggetto donante.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, è necessario che il soggetto che effettua una nuova rivalutazione sulla medesima partecipazione **sia lo stesso** che aveva effettuato la precedente rivalutazione.

In particolare, si sostiene che l'imposta sostitutiva corrisposta dal donante, trattandosi di un'**imposta personale**, assolva la funzione di rideterminare il costo di acquisto della partecipazione con l'effetto di realizzare una minore plusvalenza in caso di cessione della partecipazione stessa da parte del medesimo soggetto che ha posto in essere la procedura di rideterminazione.

Per questo motivo, **non si ammette** che l'imposta versata dal donante sia scomputabile dal dovuto.

Questa impostazione è stata criticata in dottrina, osservando come non sembri coerente con gli effetti fiscali della donazione di partecipazioni da un punto di vista sistematico. È stato, infatti, notato che:

- come principio generale, il donatario **subentra** in tutte le posizioni fiscali, attive o passive, del donante;
- come sopra indicato, il costo fiscale rivalutato del donante si trasferisce al donatario;
- tale "continuità di valore" fa sì che, qualora il donatario effettui una nuova rivalutazione sulla stessa parte-

cipazione, si crei una duplicazione della base imponibile in modo analogo al caso in cui la pluralità di rivalutazioni venga posta in essere dallo stesso soggetto.

Nella giurisprudenza di merito, poi, si riscontrano due pronunce tra loro **contrastanti** che intervengono entrambe sull'interpretazione dell'[art. 7](#) comma 2 lett. ee) del DL [70/2011](#) convertito che ha introdotto la possibilità di scomputare l'imposta sostitutiva versata per le precedenti riaperture del regime agevolativo. La norma afferma testualmente che: "i soggetti che si avvalgono della rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati... possono detrarre dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione l'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata".

La sentenza C.T. Reg. Veneto 26 agosto 2021 n. 1311/1/21 ha stabilito che tale norma **non impone** un collegamento diretto tra chi si avvale della rideterminazione dei valori di acquisto e chi ha già versato l'imposta sostitutiva sul medesimo bene. Pertanto, in modo condivisibile, si ritiene che "appare ingiustificato e non sorretto da alcuna disposizione normativa il parere espresso dall'Agenzia con la Risoluzione 91/2014 che definisce come «soggettivo» il diritto alla detrazione".

In senso **diametralmente opposto** si è invece espressa la sentenza C.T. Reg. Veneto 16 giugno 2021 n. 1313/4/21. Ad avviso dei giudici della quarta sezione della medesima Commissione regionale, l'[art. 7](#) comma 2 lett. ee) del DL 70/2011 "presuppone necessariamente che lo stesso sia effettuato dal medesimo soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva in occasione di precedenti rideterminazioni. Dunque, non può essere condivisa la tesi sul rimborso dell'imposta sostitutiva pagata dal donante, poiché non portata a computo della determinazione della imposta sostitutiva pagata dal donatario, a seguito della nuova rideterminazione del valore delle partecipazioni, non potendo ritenere influente la variazione della titolarità".

In merito, la sentenza n. 1313/4/21 richiama anche quanto affermato dalla sentenza della Cassazione 12 aprile 2019 n. [10298](#), per la quale il versamento effettuato ai sensi dell'[art. 5](#) della L. 448/2001 è **volontario**, in quanto frutto di una libera scelta del contribuente, che opta per la rideterminazione del valore delle quote con conseguente corresponsione dell'imposta, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sulle imposte che sarebbero ordinariamente dovute. La facoltà di accedere all'imposta sostitutiva prevede anche che l'opzione sia irreversibile.

Difficile configurare la particolare tenuità per le omesse ritenute previdenziali

La Cassazione ha riepilogato alcuni tratti della fattispecie ed esaminato la praticabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p.

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. [18515/2022](#), ricapitola alcuni tratti essenziali della fattispecie di omesso versamento delle **ritenute previdenziali** e assistenziali ([art. 2](#) comma 1-*bis* del DL 463/1983 convertito).

Tale reato, precisa in primo luogo la Suprema Corte, si consuma nel luogo in cui devono essere versati i contributi previdenziali e assicurativi. Luogo da identificarsi nella sede dell'istituto previdenziale ove l'impresa ha aperto la sua **posizione assicurativa** e non nella sede legale dell'impresa; ciò in applicazione dell'[art. 1182](#) comma 2 c.c., ai sensi del quale le obbligazioni aventi per oggetto una somma di denaro devono essere adempiute al domicilio che il creditore ha al tempo della scadenza.

Presupposto necessario del reato è l'avvenuta corresponsione delle retribuzioni ai lavoratori dipendenti (*cfr.* Cass. SS.UU. n. [27641/2003](#)); l'onere del pubblico ministero di dimostrare ciò è assolto con la produzione del modello DM 10, con la conseguenza che grava, poi, sull'imputato il compito di provare, in difformità dalla situazione rappresentata nelle denunce retributive inoltrate, l'assenza del materiale esborso delle somme.

L'importo complessivo superiore a 10.000 euro annui, rilevante ai fini del raggiungimento della **soglia di punibilità**, deve essere individuato con riferimento alle mensilità di scadenza dei versamenti contributivi incluse nel periodo **16 gennaio-16 dicembre**, relativo alle retribuzioni corrisposte, rispettivamente, nel dicembre dell'anno precedente e nel novembre dell'anno in corso.

Trattandosi di reato a **dolo generico**, deve ritenersi integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, per cui non rileva, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e utilizzi risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti.

In particolare, l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione contributiva richiede l'assolvimento da parte dell'imprenditore datore di lavoro dell'onere di allegare non solo la non imputabilità a sé della crisi economico-finanziaria, ma anche l'impossibilità di reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento dell'obbligo contributivo, pur avendo egli posto in essere tutte le possibili azioni, **anche sfavorevoli** per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare le somme necessarie ad assolvere il predetto debito, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua vo-

lontà e allo stesso non imputabili.

La fattispecie omissiva in esame neppure può essere scriminata, ai sensi dell'[art. 51](#) c.p., dalla scelta del datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, di destinare le somme disponibili al **pagamento delle retribuzioni**, perché, nel conflitto tra il diritto del lavoratore a ricevere i versamenti previdenziali e quello alla retribuzione, va privilegiato il primo, essendo il solo a ricevere, in base a una scelta legislativa non irragionevole, tutela penale.

L'esistenza di plurime omissioni nel corso dell'anno in contestazione e in quelli antecedenti o successivi, ove pure queste ultime risultassero sprovviste di rilevanza penale, è da considerare ai fini della configurabilità o meno della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto *ex* [art. 131-bis](#) c.p.

Secondo l'orientamento prevalente della Cassazione, infatti, la causa di esclusione della punibilità in questione non può essere dichiarata in presenza di più reati legati dal vincolo della **continuazione**, in quanto anche il reato continuato configura un'ipotesi di **"comportamento abituale"** per la reiterazione di condotte penalmente rilevanti, ostativa al riconoscimento del beneficio, essendo il segno di una devianza "non occasionale" (*cfr.*, tra le altre, Cass. n. [3353/2018](#)). Peraltro, le Sezioni Unite, nella sentenza n. [18891](#) del 12 maggio, hanno stabilito che la pluralità di reati unificati nel vincolo della continuazione può risultare ostativa alla esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto *ex* art. 131-bis c.p. **non di per sé**, ma soltanto se è ritenuta, in concreto, idonea a integrare una o più delle condizioni previste tassativamente dalla suddetta disposizione per escludere la particolare tenuità dell'offesa o per qualificare il comportamento come abituale.

Nella specie, comunque, è ritenuta corretta la decisione di merito che, dando conto anche di un decreto penale di condanna per omesso versamento IVA, escludeva la non punibilità in ragione sia della pluralità di violazioni della medesima indole compiute in annualità diverse (2013 e 2014), sia del fatto che gli importi complessivi di cui era stato omesso il versamento (28 nel 2013 per 11.069 euro e 90 nel 2014 per 10.834 euro), risultavano superare la soglia di punibilità di **oltre il 10%** nel primo anno e di poco meno di tale percentuale nel secondo, valorizzando il tutto sia sul piano della abitudine della condotta che su quello della non particolare tenuità (condizioni ostative al riconoscimento dell'esimente).

In una proposta di direttiva l'ACE in veste europea

Prevista anche l'introduzione di un limite alla deducibilità degli interessi passivi

/ Enrico TERRAGNI

L'Unione europea pone un primo tassello per il sistema di tassazione "del futuro", profilato nel documento programmatico pubblicato dalla Commissione europea il 18 maggio 2021 (*Business Taxation for the 21st Century*), e lo fa elaborando una proposta di direttiva volta ad arginare il ricorso agli strumenti di debito da parte delle società, tentando di incentivare il finanziamento tramite **iniezioni di capitale**.

L'Action 4 del documento di maggio 2021 prevedeva l'elaborazione di una proposta atta proprio a introdurre una *Debt Equity Bias Reduction Allowance* (DEBRA), entro i primi mesi del 2022. Si tratta, in estrema sintesi, di una **versione europea** dell'ACE nostrana – pur con alcune differenze –, e somiglia quanto meno negli intenti alla mai implementata *Allowance for growth and investment* (AGI) contenuta nel precedente ambizioso progetto di formulazione di un sistema di tassazione europeo (il CCCTB, oggi sostituito dal documento dello scorso maggio).

L'esigenza di una simile misura emerge a seguito della diffusa preferenza nel tessuto societario europeo per gli strumenti di indebitamento, in luogo di forme di *equity*, anche perché meno convenienti sul piano fiscale.

Allo stato dell'arte, **soltanto sei** Stati membri hanno implementato misure fiscali per equilibrare il ricorso alle due tipologie di strumenti, tra i quali figura l'Italia con l'ACE (oltre a Belgio, Cipro, Malta, Polonia e Portogallo).

Nel resto del contesto europeo, invece, a fronte della deduzione di interessi passivi e degli oneri a essi connessi, gli apporti di capitale non comportano benefici sul piano fiscale.

La soluzione formulata nella proposta di direttiva rappresenta una delle 5 *options* elaborate dal Comitato per il controllo normativo, e agisce su due fronti, introducendo, da un lato, una **deduzione** commisurata agli incrementi di capitale e, dall'altro, una **parziale limitazione** alla deducibilità degli interessi passivi.

Il perimetro soggettivo delle disposizioni, come definito dall'attuale art. 2 della proposta di direttiva, è rappresentato dalla platea dei contribuenti soggetti all'imposta sui redditi delle società in uno o più Stati membri, salva tutta una serie di soggetti operanti nell'ambito finanziario elencati dallo stesso articolo, tra i quali sono espressamente citati i fornitori di servizi relativi alle **criptoattività**.

La **deduzione**, da calcolarsi sulla **differenza** tra il patrimonio netto come risultante alla fine di un periodo di imposta e di quello precedente, deriva dall'applicazione di un coefficiente di rendimento formato da due componenti: la prima è pari al tasso di interesse *risk-*

free a 10 anni per la valuta in questione; l'altra è un *risk premium* pari all'1% (o all'1,5% per le PMI, per ponderare il maggior rischio che sostengono tali soggetti per ottenere un finanziamento).

La deduzione maturata in ciascun periodo d'imposta, nel limite del 30% dell'EBITDA, viene concessa per 10 periodi di imposta consecutivi. La proposta richiede che siano previsti meccanismi di **riporto in avanti** per le eccedenze di ciascun anno rispetto al 30% dell'EBITDA, per un massimo di 5 periodi d'imposta.

Inoltre, come nella disciplina domestica, ove il reddito risulti **incapiente**, è prevista la possibilità di riportare in avanti eventuali eccedenze, senza limiti temporali.

Una **clausola di salvaguardia** pone il beneficio al riparo da possibili riduzioni degli anni successivi: infatti, se il patrimonio netto subisce una riduzione, il contribuente tassa il delta per i 10 anni successivi, salvo provare che la riduzione deriva dal riporto a nuovo di perdite o da obblighi giuridici di riduzione del capitale.

È poi prevista una serie di disposizioni **antielusive** che ricalcano grossomodo le norme riprodotte dal DM 3 agosto 2017, disapplicabili laddove il contribuente dimostri che le operazioni sono supportate da valide ragioni commerciali ovvero dando prova dell'assenza di duplicazione del beneficio.

Rispetto alla seconda misura, la proposta di direttiva prevede un **limite** di deducibilità pari all'**85%** degli interessi passivi, da intendersi quali "oneri finanziari eccedenti", secondo la definizione della direttiva [2016/1164/UE](#).

Considerata la nostra disposizione domestica di recepimento ([art. 96](#) del TUIR), dovrebbe verosimilmente trattarsi degli interessi passivi (e oneri assimilati) eccedenti gli interessi attivi (e proventi assimilati).

Il considerando n. 7 prende posizione sul dialogo tra la clausola di limitazione ivi prevista e le formule già presenti nei sistemi domestici in recepimento dell'[art. 4](#) della direttiva 2016/1164/UE (l'art. 96 del TUIR).

È prevista la **coesistenza** delle due misure, dati i differenti obiettivi, rendendo dunque necessario calcolare la quota di interessi indeducibili, da un lato, ai sensi dell'art. 6 della proposta di direttiva e, dall'altro, secondo i principi della direttiva 2016/1164/UE (vale a dire, secondo l'art. 96 del TUIR, in caso dell'Italia). Il contribuente potrà dedurre l'importo inferiore risultante dall'applicazione dei due metodi.

La proposta rappresenta certamente un primo passo per l'iter legislativo, il quale secondo quanto auspicato dovrebbe condurre, una volta emanata la direttiva, al recepimento da parte degli Stati membri entro il **31 dicembre 2023**, con entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2024.

Licenziamenti disciplinari sanzionati con la reintegrazione

Nei casi di applicazione dell'art. 18 della L. 300/70, la reintegra sembra diventata la regola e non l'eccezione quando il licenziamento è illegittimo

/ Luca NEGRINI

La giurisprudenza di legittimità estende sempre di più l'ambito di applicazione della **tutela reale** prevista dall'[art. 18](#) comma 4 della L. 300/70 quando il licenziamento è dettato da motivi disciplinari, per cui la tutela indennitaria prevista dal comma 5 finisce per essere relegata ad un'ipotesi residuale.

Era facile prevedere che questo sarebbe avvenuto in conseguenza del principio affermato dalla Cassazione con la sentenza n. [11665/2022](#) dell'11 aprile scorso (si veda "[Sempre più ampie le ipotesi di reintegrazione per i licenziamenti disciplinari](#)" del 12 aprile 2022), secondo cui la **reintegrazione** spetta anche quando il fatto addebitato, pur non espressamente contemplato dal codice disciplinare, può essere ricondotto ad una delle ipotesi ivi previste, attraverso un'operazione interpretativa che la Cassazione definisce come sussunzione del fatto in concreto accertato nella fattispecie astratta prevista dalla norma collettiva, sulla base di una valutazione di maggiore o minore gravità della condotta. Questa operazione, riferita a clausole generali o elastiche, come quelle generalmente contenute nelle norme disciplinari previste dai contratti collettivi, riduce di molto lo spazio per un giudizio di illegittimità basato sulla **sproporzione** tra la sanzione applicata e il comportamento addebitato, che sarebbe destinato a portare al riconoscimento della sola tutela indennitaria.

Quasi sempre, infatti, il fatto concreto potrà essere ricondotto in via interpretativa ad una delle ipotesi generali per le quali il contratto collettivo prevede una sanzione **conservativa**.

Nell'arco di meno di un mese dalla pubblicazione della sentenza di cui si è detto, altre due decisioni della Suprema Corte hanno fatto applicazione del medesimo principio, riconoscendo il diritto alla reintegrazione rispetto all'**addebito disciplinare** relativo a comportamenti difficilmente riconducibili ad una delle specifiche fattispecie per le quali il contratto collettivo prevede una sanzione conservativa.

La sentenza n. [13064](#) del 26 aprile 2022 ha riconosciuto il diritto alla reintegrazione per un dipendente cui era stato contestato un diverbio litigioso con un collega avvenuto alla presenza di alcuni clienti, mentre la sentenza n. [13774](#) del 2 maggio 2022 ha annullato il licenziamento e riconosciuto il diritto alla tutela reale ad una lavoratrice che "si era rivolta in modo grave-

mente scortese, con un'espressione volgare", nei confronti di un cliente, il quale "irritato dall'insolenza, non aveva completato un acquisto di modesto valore economico".

In particolare, questa seconda pronuncia evidenzia bene come il procedimento per ricondurre la fattispecie ad una sanzione conservativa rischi di confondersi con la valutazione sulla **proporzionalità** della sanzione.

Riprendendo le considerazioni svolte dal giudice di merito, la Cassazione ha affermato che il comportamento contestato poteva essere considerato "**non grave**", tenuto conto che era rimasto isolato, che l'espressione utilizzata, seppure greve, non era diretta ad offendere il cliente e che era avvenuto il 23 dicembre, in un contesto di intenso afflusso di clientela, senza essere notato dalle altre persone presenti nel punto vendita. Non essendo grave, secondo i giudici, il fatto poteva essere ricondotto alla fattispecie di chi "esegua con negligenza il lavoro affidatogli", per la quale il CCNL del settore commercio prevede la sanzione conservativa della **multa**.

È evidente come le considerazioni che hanno portato correttamente i giudici a non considerare grave il fatto contestato coincidono sostanzialmente con quelle che avrebbero potuto essere utilizzate per valutare la proporzionalità della sanzione applicata. Al giudizio di proporzionalità, però, non si è arrivati, perché una volta considerato il fatto non sufficientemente grave da giustificare un **licenziamento** lo stesso è stato ricondotto ad una delle fattispecie per cui il contratto collettivo prevede una sanzione conservativa, andando molto oltre al tenore letterale della norma contrattuale.

Questa soluzione finisce per estendere la **tutela reale** ben al di là di quelle ipotesi di abuso consapevole del potere disciplinare, che una precedente sentenza della Cassazione, la n. [12365/2019](#), aveva individuato come il presupposto per l'applicazione della reintegrazione nel nuovo regime introdotto dalla riforma Fornero, in cui di regola è prevista una tutela esclusivamente **indennitaria**, compresa tra le 12 e le 24 mensilità, mentre la tutela reale dovrebbe rimanere limitata alle sole ipotesi in cui il vizio del licenziamento è particolarmente grave.

Svalutazione da rilevare in riduzione del valore delle rimanenze oppure in un fondo

Il ripristino di valore deve essere contabilizzato in modo coerente con la svalutazione

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Lo IAS 2 prevede, al paragrafo 9, che le rimanenze siano valutate al **minore** tra il costo e il valore netto di realizzo.

I successivi paragrafi da 23 a 27 del principio contabile disciplinano i metodi di determinazione del costo, mentre i paragrafi da 28 a 33 trattano del valore netto di realizzo.

Il paragrafo 34 precisa che "l'ammontare di ogni svalutazione delle rimanenze al valore netto di realizzo e tutte le perdite di magazzino devono essere rilevate come un costo nell'esercizio nel quale la svalutazione o la perdita **si sono verificate**. L'ammontare di qualsiasi storno di svalutazioni di rimanenze, derivante da un aumento del valore netto di realizzo, deve essere rilevato come riduzione del costo delle rimanenze rilevato a prospetto di conto economico complessivo nell'esercizio in cui tale ripristino di valore ha luogo".

La contabilizzazione della valutazione delle rimanenze finali di magazzino al valore netto di realizzo, nel caso in cui esso sia inferiore al costo, può avvenire secondo le seguenti modalità:

- **diretta valutazione** al valore netto di realizzo; o,
- iscrizione della svalutazione in un **fondo rettificativo** del valore contabile delle rimanenze.

Pertanto, il paragrafo 33 precisa che "una nuova valutazione del valore netto di realizzo è effettuata in ciascun esercizio **successivo**. Quando le circostanze che precedentemente avevano causato la svalutazione delle rimanenze al di sotto del costo non esistono più oppure quando vi sono chiare indicazioni di un aumento nel valore di realizzo netto in seguito al cambiamento delle circostanze economiche, l'importo delle svalutazioni è **eliminato contabilmente** (ossia lo storno è limitato all'importo della svalutazione originale) in modo che il nuovo valore contabile sia il minore tra costo e valore netto di realizzo rivisto. Ciò si verifica, per esempio, nel caso in cui un bene del magazzino che è iscritto al valore netto di realizzo perché il suo prezzo di vendita era diminuito, è ancora posseduto in un esercizio successivo e il suo prezzo di vendita è aumentato".

Ciò significa che la verifica del valore delle rimanenze deve avvenire **in modo "continuativo"** e, pertanto, nell'esercizio successivo a quello nel quale si è contabilizzata una svalutazione di magazzino, è richiesta la verifica del perdurare delle condizioni che hanno determinato la svalutazione al minor valore di mercato;

qualora vengano meno le cause che hanno determinato la svalutazione, occorre rettificarne l'ammontare.

Coerentemente con le modalità di contabilizzazione della valutazione delle rimanenze finali di magazzino al valore netto di realizzo, nel caso in cui esso sia inferiore al costo, la **ripresa di valore** delle rimanenze può essere contabilizzata secondo le seguenti modalità:

- diretta valutazione al nuovo valore netto di realizzo; o,
- rettifica del fondo rettificativo delle rimanenze.

Se la svalutazione viene contabilizzata tramite diretta iscrizione delle rimanenze al minor valore di realizzo, allora la ripresa di valore delle rimanenze deve essere rilevata **secondo le medesime modalità**; in altri termini, l'incremento del valore delle rimanenze deve essere contabilizzato iscrivendo direttamente il valore netto di realizzo.

Se, invece, la svalutazione al valore netto di realizzo viene contabilizzata mediante l'appostazione di un fondo svalutazione, allora la ripresa di valore delle rimanenze deve essere rilevata contabilmente modificando il valore del fondo stesso.

In particolare, il valore delle rimanenze deve essere incrementato stornando **parzialmente o totalmente** il fondo rettificativo.

Il paragrafo 36 dello IAS 2 richiede che nel bilancio siano indicate le seguenti informazioni:

- i principi contabili adottati nella valutazione delle rimanenze, incluso il metodo utilizzato per la determinazione del costo;
- il valore contabile complessivo delle rimanenze e il valore contabile distinto per classi che risultano appropriate per la società;
- il valore contabile delle rimanenze iscritte al fair value (valore equo) al netto dei costi di vendita;
- il valore delle rimanenze rilevato come costo nell'esercizio;
- il valore di **eventuali svalutazioni** di rimanenze rilevato come costo nell'esercizio;
- il valore di **eventuali storni** di ciascuna svalutazione contabilizzati come riduzione del costo delle rimanenze rilevato a prospetto di conto economico complessivo nell'esercizio;
- le circostanze o i fatti che hanno portato allo storno di una svalutazione di rimanenze; e,
- il valore contabile delle rimanenze impegnate a garanzia di passività.

Ri-notifica dell'appello salva se l'albo on line non era aggiornato

L'Ufficio deve riattivare la notifica entro la metà dei termini di cui all'art. 325 c.p.c.

/ Antonino RUSSO

Il mancato aggiornamento dell'Albo professionale on line salva l'appello dell'ufficio, concretizzatosi in una doppia notificazione ovvero in una prima notificazione (tempestiva ma non andata a buon fine) e una seconda, confortata da esito positivo ma **tardiva** rispetto ai termini di impugnazione della sentenza di grado provinciale.

Questa è sostanzialmente la decisione della Cassazione, contenuta nella sentenza n. [13493](#) del 29 aprile 2022. Rilevano la non imputabilità, all'ufficio, del mancato perfezionamento della notificazione e la rapida riattivazione del procedimento notificatorio.

Accadeva che l'Agenzia delle Entrate, gravata da una declaratoria di **inammissibilità dell'appello** in secondo grado, denunciava alla Suprema Corte la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'[art. 54](#) del DLgs. n. 546/92, in combinato disposto con gli [art. 17](#) comma 1 DLgs. 546/92 e [art. 327](#) c.p.c., [art. 24](#) Cost.

Nei fatti era avvenuto che la notificazione dell'appello era stata tentata una **prima volta** con atto spedito a mezzo servizio postale con A/R al procuratore del ricorrente (costituito in primo grado) presso lo studio ove la stessa parte aveva eletto domicilio; considerato l'esito negativo, per irreperibilità del destinatario, sortito da tale iniziativa, l'ufficio **riattivava il processo notificatorio** (oltre il termine di impugnazione) al medesimo **difensore** presso altro indirizzo di studio, assistendo però al fruttuoso risultato dell'inoltro.

Così ricostruito il fatto storico sottostante, la Corte rammentava la valenza, in specie, di due aspetti, sostanzialmente distinti tra loro ma necessariamente raffrontabili nel caso oggetto di scrutinio.

Il primo riguardava l'orientamento consolidato di legittimità, secondo cui – in caso di notifica di atti processuali impugnatori non andata a buon fine – il notificante, se il mancato perfezionamento è dovuto a **ragioni a lui non imputabili**, appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria, deve riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere gli atti necessari al suo completamento, senza superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'[art. 325](#) c.p.c., salvo circostanze eccezionali che vanno rigorosamente provate (Cass.

SS.UU n. 13394/2022).

Il secondo era invece attinente all'onere del notificante di accertare, anche mediante riscontro delle risultanze dell'albo professionale, quale sia l'**effettivo domicilio del difensore**, a prescindere dalla comunicazione, da parte di quest'ultimo, nell'ambito del giudizio, del successivo mutamento (Cass. SS.UU n. [17352/2009](#) e Cass. n. 23760/2020).

Verificata poi la **tempestività** della seconda notifica, operata dall'ufficio a mente del primo dei due profili richiamati, la Corte – dedicandosi allo scrutinio della non imputabilità al notificante del mancato perfezionamento della prima notifica – aveva modo di riscontrare come quest'ultima fosse stata indirizzata al domicilio eletto dal difensore come risultante dalla consultazione on line dell'Albo professionale, attività implicante l'idoneità delle informazioni presenti nel portale a ingenerare un legittimo affidamento sulla loro attendibilità e attualità (Cass. 25 settembre 2014 n. [20323](#)). Dovendosi tenere conto pertanto dell'[art. 325](#) c.p.c., deve riscontrarsi che corrisponde a quindici giorni il "dimezzamento" del termine previsto al primo comma di tale disposizione.

Decisiva la non imputabilità e la rapida riattivazione

Ciò detto, deve poi riferirsi che la conclusione resa "allontana" ulteriormente la possibilità, in casi simili, di far ricorso al **deposito dell'appello nella segreteria** della Commissione tributaria provinciale ex [art. 17](#) comma 3 del DLgs. 546/92.

Tale opzione era stata già censurata dalla giurisprudenza di legittimità poiché, in tema di impugnazioni nel processo tributario, era stato ritenuto inammissibile l'appello distinto dalla notifica eseguita tramite mero deposito dell'atto presso la segreteria del giudice dell'impugnazione in caso di mancato reperimento del destinatario presso l'indirizzo da questi indicato, atteso che tale mero deposito non integra il requisito del **concreto collegamento** con il destinatario della notifica, essendo il luogo in questione privo di un astratto collegamento con il destinatario, sicché non ne è possibile la sanatoria o la rinnovazione (Cass. n. 11252/2015).