

Venerdì 27 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Opzione donna valida solo se contestuale al riscatto di laurea

/ Luca MAMONE

Una delle situazioni che richiedono maggior attenzione nell'ambito dell'**anticipo** pensionistico può ricorrere laddove si intenda utilizzare il riscatto di laurea "agevolato" ai fini dell'accesso all'"opzione donna". In tale ipotesi, infatti, è necessario che la domanda di [...]

PAGINA 2

IL PUNTO TUTELA DEL PATRIMONIO

Grantor trust inesistenti per l'Agenzia delle Entrate

/ Gabriele GIARDINA

Anche in virtù del gradimento che hanno incontrato le numerose disposizioni agevolative volte ad attrarre in Italia persone fisiche non residenti, è spesso richiesta la disamina di atti di **trust istituiti all'estero**. In tale contesto, che vede i soggetti trasferiti nel nostro [...]

PAGINA 14

FISCO

Rilevanti le sole unità principali per la prevalenza residenziale nel superbonus

Dal calcolo sono escluse le superfici relative a pertinenze e parti comuni

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Ai fini del superbonus del 110% ex art. 119 del DL 34/2020 la **prevalenza residenziale** di un edificio composto da più unità (requisito non rinvenibile dal dettato normativo, ma enunciato in via meramente interpretativa dall'Amministrazione finanziaria – tra le altre, circ. Agenzia delle Entrate 25 giugno 2021 n. 7) dovrà essere valutata confrontando la superficie riferibile agli immobili residenziali con quella degli immobili strumentali, senza tenere conto della superficie di eventuali pertinenze e spazi comuni (quali ad esempio atrii e vani scale). È questo il principale chiarimento fornito dalla risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 306, pubblicata ieri, 26 maggio 2022.

Nel **caso** esaminato nel citato documento, l'istante risultava essere l'unico proprietario di un edificio composto da:

- due unità residenziali (categoria A/4) rispettivamente di 44,44 mq e 84,60 mq;
- una unità pertinenziale (categoria C/6) di 46,60 mq;

- due unità strumentali (categoria C/1) di 41,25 mq e 34,00 mq;
- una cantina al piano interrato, non accatastata singolarmente, di 17,62 mq;
- atrio e vano scale per 25,77 mq.

A tal fine, è stato, dunque, richiesto all'Amministrazione finanziaria di specificare le corrette **modalità di calcolo** per stabilire la prevalenza residenziale dell'immobile, nonché di indicare i limiti di spesa per gli interventi antisismici da porre in essere sul complesso immobiliare, qualificabile – ex art. 119 comma 9 lett. a) del DL 34/2020 – come edificio composto da due a quattro unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà tra persone fisiche (ciò in quanto nel computo del limite delle quattro unità le pertinenze non assumono autonoma rilevanza).

In proposito, con riferimento alla verifica circa la prevalente destinazione residenziale di un complesso immobiliare (riscontrabile solo quando la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per la rivalutazione, occorrono efficaci modalità di recupero delle imposte versate

Iscritti a titolo originario i fondi rischi trasferiti con l'azienda

Nuovi Principi di redazione dei piani di risanamento

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Alla Consulta la sanzione per omessa dichiarazione con imposte versate

/ Alfio CISELLO

Mediante l'ordinanza n. 54 del 25 marzo 2022, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale Serie speciale del 25 maggio, la Commissione tributaria provinciale di Bari ha rinviato [...]

PAGINA 5

Opzione donna valida solo se contestuale al riscatto di laurea

Le domande di anticipo pensionistico e di riscatto "agevolato" devono essere presentate all'atto del pensionamento

/ Luca MAMONE

Una delle situazioni che richiedono maggior attenzione nell'ambito dell'**anticipo** pensionistico può ricorrere laddove si intenda utilizzare il riscatto di laurea "agevolato" ai fini dell'accesso all'"opzione donna".

In tale ipotesi, infatti, è necessario che la domanda di riscatto (di laurea) sia presentata all'atto del pensionamento, ossia **contestualmente** alla domanda di pensione recante la scelta della lavoratrice di accedere alla c.d. "opzione donna" di cui all'[art. 16](#) del DL 4/2019.

La mancata contestualità delle domande può infatti precludere l'accesso all'anticipo pensionistico riconosciuto, secondo le regole di calcolo del sistema **contributivo**, alle lavoratrici che entro il 31 dicembre 2021 hanno maturato un'anzianità contributiva di almeno 35 anni e un'età pari o superiore a 58 anni se dipendenti, 59 anni se autonome ([art. 1](#) comma 94 della L. 234/2021).

In via preliminare, va ricordato che ai sensi dell'[art. 2](#) del DLgs. 184/97 l'**onere** per il riscatto dei corsi universitari di studio è determinato in base alle norme che disciplinano la liquidazione della pensione con il sistema retributivo o con quello contributivo, tenuto conto della collocazione temporale dei periodi oggetto di riscatto.

Per il solo riscatto del corso universitario di studi da valutare nel sistema **contributivo**, per effetto di quanto disposto dall'[art. 2](#) comma 5-*quater* del DLgs. 184/97 (c.d. riscatto di laurea "agevolato"), l'onere è costituito dal versamento di un contributo, per ogni anno da riscattare, pari al livello minimo imponibile annuo di cui all'[art. 1](#) comma 3 della L. 233/90, moltiplicato per l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche dell'AGO per i lavoratori dipendenti.

Ciò premesso, con riferimento all'ipotesi di utilizzo del riscatto di laurea "agevolato" ai fini dell'accesso alla c.d. "**opzione donna**", l'INPS è più volte intervenuto (circ. 22 gennaio 2020 n. [6](#) e messaggio 14 maggio 2020 n. [1982](#)) stabilendo come necessario che la domanda di riscatto (di laurea) sia presentata all'atto del pensionamento, ossia contestualmente alla domanda di pensione recante la scelta della lavoratrice di accesso alla

c.d. "opzione donna".

In poche parole, la **mancanza** di periodi da valutare con il sistema retributivo, determinata proprio dal ricorso al riscatto di laurea agevolato, inficerebbe il successivo utilizzo dell'opzione donna caratterizzata anche dal ricalcolo dei periodi retributivi con il sistema contributivo.

Questa posizione è stata in seguito confermata con la successiva circ. INPS 6 aprile 2021 n. [54](#), laddove si è precisato che l'onere di riscatto determinato secondo il criterio del calcolo **a percentuale** richiede che la domanda vada presentata contestualmente alla domanda di pensione c.d. "opzione donna".

La mancanza di tale contestualità, caratterizzata dalla presentazione dell'istanza di accesso all'"opzione donna" successivamente alla definizione della procedura del riscatto di laurea, può dunque comportare la decisione dell'INPS di **rigettare** la domanda di pensionamento anticipato in argomento.

In particolare, è proprio in questa fase della procedura che – in maniera rigida – l'INPS richiede che la richiesta di pensionamento anticipato debba comunque essere presentata entro e non oltre il termine di scadenza fissato per il **pagamento** dell'onere del riscatto di laurea in unica soluzione o della prima rata, ovvero prima della definizione del medesimo riscatto di laurea.

Va infine ricordato che con il messaggio n. [4560/2021](#), l'INPS, considerando la situazione di incertezza che si è generata in sede di prima applicazione delle precedenti indicazioni, ha disposto, in via **eccezionale**, che l'esercizio della facoltà di opzione al sistema contributivo collegato al riscatto di laurea "agevolato", che non avesse prodotto effetti sostanziali fino al pagamento anche parziale dell'onere del riscatto, non precludesse il riconoscimento del diritto alla pensione anticipata "opzione donna" ove la domanda di accesso a quest'ultima fosse stata presentata entro e non oltre il **31 dicembre 2021** (si veda "[Opzione donna possibile con onere del riscatto di laurea non ancora pagato](#)" del 22 dicembre 2021).

Rilevanti le sole unità principali per la prevalenza residenziale nel superbonus

Dal calcolo sono escluse le superfici relative a pertinenze e parti comuni

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Ai fini del superbonus del 110% ex [art. 119](#) del DL 34/2020 la **prevalenza residenziale** di un edificio composto da più unità (requisito non rinvenibile dal dettato normativo, ma enunciato in via meramente interpretativa dall'Amministrazione finanziaria – tra le altre, circ. Agenzia delle Entrate 25 giugno 2021 n. 7) dovrà essere valutata confrontando la superficie riferibile agli immobili residenziali con quella degli immobili strumentali, senza tenere conto della superficie di eventuali pertinenze e spazi comuni (quali ad esempio atri e vani scale). È questo il principale chiarimento fornito dalla risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 306, pubblicata ieri, 26 maggio 2022.

Nel **caso** esaminato nel citato documento, l'istante risultava essere l'unico proprietario di un edificio composto da:

- due unità residenziali (categoria A/4) rispettivamente di 44,44 mq e 84,60 mq;
- una unità pertinenziale (categoria C/6) di 46,60 mq;
- due unità strumentali (categoria C/1) di 41,25 mq e 34,00 mq;
- una cantina al piano interrato, non accatastata singolarmente, di 17,62 mq;
- atrio e vano scale per 25,77 mq.

A tal fine, è stato, dunque, richiesto all'Amministrazione finanziaria di specificare le corrette **modalità di calcolo** per stabilire la prevalenza residenziale dell'immobile, nonché di indicare i limiti di spesa per gli interventi antisismici da porre in essere sul complesso immobiliare, qualificabile – ex [art. 119](#) comma 9 lett. a) del DL 34/2020 – come edificio composto da due a quattro unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà tra persone fisiche (ciò in quanto nel computo del limite delle quattro unità le pertinenze non assumono autonoma rilevanza).

In proposito, con riferimento alla verifica circa la prevalente destinazione residenziale di un complesso immobiliare (riscontrabile solo quando la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia **superiore al 50%**), l'Agen-

zia ha, in primo luogo, specificato come occorra fare riferimento alla superficie catastale delle unità immobiliari, così come determinata in base a quanto previsto nell'allegato C del DPR [138/98](#), denominato "Norme tecniche per la determinazione della superficie catastale delle unità immobiliari a destinazione ordinaria".

Inoltre, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, nel **calcolo** della superficie residenziale non andrebbe conteggiata la superficie catastale delle pertinenze delle unità immobiliari di cui si compone l'edificio (il principio è ricavabile solo in via implicita dai calcoli operati).

Le medesime **pertinenze**, assumeranno, tuttavia, rilevanza per la determinazione del limite di spesa ammesso al superbonus del 110% ex [art. 119](#) del DL 34/2020 nei casi di interventi su parti comuni, in cui detto limite viene generalmente determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio ante interventi.

Sulla base di tali premesse, l'Agenzia, ponendo a raffronto la superficie relativa agli immobili **residenziali** (pari a 129,04 mq ottenuti sommando 44,44 mq e 84,60 mq) con quella afferente gli immobili strumentali (equivalente a 75,25 mq ed ottenuta dalla somma delle superfici dei due negozi, di 41,25 mq e di 34 mq), ha, dunque, considerato l'immobile oggetto di analisi come a prevalente destinazione abitativa (a tal fine sono state pertanto escluse dal computo le superfici relative alla pertinenza, alla cantina non autonomamente accatastata, nonché all'atrio e al vano scale).

Di conseguenza, è stato riconosciuto all'unico proprietario dell'intero edificio l'accesso al superbonus del 110% ex [art. 119](#) del DL 34/2020 per gli interventi antisismici da porre in essere sulle **parti comuni**, nel limite massimo di spesa pari a 96.000 euro moltiplicato per le cinque unità immobiliari di cui si compone l'immobile (ferma restando la preclusione dell'agevolazione con riferimento alle spese relative ad eventuali interventi "trainati" realizzati sulle singole unità non residenziali).

Per la rivalutazione, occorrono efficaci modalità di recupero delle imposte versate

È necessario che l'emanando provvedimento dell'Agenzia delle Entrate tuteli in modo adeguato i soggetti che procedono alla revoca

/ **Giuliano FOGLIA**

Le modifiche introdotte dalla L. [234/2021](#) (legge di bilancio 2022) alla disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa ([art. 110](#) del DL 104/2020) hanno di fatto pregiudicato, con efficacia sostanzialmente **retroattiva**, la convenienza per il regime, con riferimento ai beni immateriali ammortizzabili in 18 anni ai fini fiscali, così recando incertezza tra operatori e investitori, specie quelli esteri, con il rischio di una crescente percezione di instabilità del sistema normativo.

Tali modifiche prevedono – con riferimento agli intangibili oggetto di rivalutazione (ammortizzabili *ex art. 103* del TUIR) – che le quote di ammortamento dei maggiori valori iscritti siano deducibili per un cinquantesimo per ogni periodo d'imposta, con un penalizzante "allungamento" del periodo di ammortamento fiscale, salvo il ripristino in diciottesimi mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'[art. 176](#) comma 2-ter del TUIR (dal 9% al 13%, considerando l'imposta sostitutiva del 3% già versata), in pratica con un **"affrancamento dell'affrancamento"**.

È inoltre prevista la possibilità, per i contribuenti che hanno versato le imposte sostitutive, di **revocare** la misura e recuperare le somme versate.

Pur considerando i costi sostenuti per procedere alla rivalutazione, la necessità di tale revoca risulta evidente, in specie, per quei soggetti che, oltre al versamento dell'imposta sostitutiva del 3% per la rivalutazione, hanno scelto di **affrancare** anche il **saldo attivo** di rivalutazione (versando un ulteriore 10%) e che adesso si vedrebbero costretti – per ripristinare l'ammortamento in diciottesimi – a dover pagare una ulteriore imposta sostitutiva del **13%**. Per tali casi, infatti, la strada del c.d. "affrancamento dell'affrancamento" risulta non concretamente percorribile, in quanto il costo complessivo della rivalutazione sarebbe superiore al beneficio attualizzato che ne deriverebbe.

In merito al **recupero** delle somme versate, la revoca costituisce titolo per il rimborso, ovvero per l'utilizzo in compensazione (*ex art. 17* del DLgs. 241/97) delle imposte versate, secondo modalità e termini da stabilire con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che a oggi, tuttavia, non è ancora stato emanato.

Al riguardo, nonostante la misura introdotta dalla L. [25/2022](#) e il documento interpretativo OIC [10](#) abbiano regolato la revoca civilistica dell'opzione, per porre effettivo rimedio alla "retromarcia legislativa" è altresì necessario che l'emanando provvedimento preveda –

per i casi di revoca – **efficaci modalità** di recupero delle imposte versate, così da ripristinare effettivamente e tempestivamente in capo ai contribuenti la situazione *ex ante*.

In tal senso, occorrerebbe prevedere che la compensazione del credito **non** sia soggetta ai **limiti** previsti per le c.d. **compensazioni "orizzontali"**, che altrimenti penalizzerebbero – con ingiustificati aggravii finanziari – i contribuenti che hanno versato imposte sostitutive per importi superiori a tali limiti.

Nello stesso senso, il provvedimento potrebbe prevedere la possibilità di compensazioni **"interne"** o **"verticali"**, che consentano un rapido recupero degli importi versati (anche qui, senza limiti). A riguardo, si noti come, in particolare, l'imposta sostitutiva del 10% per l'affrancamento del saldo attivo potrebbe essere considerata, di fatto, un'imposta sostitutiva della sola IRES, con conseguente possibilità di scomputo "imposta su imposta".

Inoltre, in coerenza con il sistema, potrebbero essere previste – anche con riguardo alla revoca – modalità di recupero "interne" delle imposte sostitutive nell'ambito della **dichiarazione dei redditi**, con procedure analoghe a quelle previste per i casi di eventi interruttivi nel c.d. "periodo di sospensione" (*art. 3* comma 3 del DM 86/2002, richiamato dall'[art. 110](#) comma 7 del DL 104/2020, nonché risposta a interpello n. [567/2020](#)).

Limiti alla compensazione da escludere

I benefici derivanti dalla compensazione senza limiti sarebbero evidenti: da un lato, tutti i soggetti che hanno versato le imposte sostitutive potrebbero revocare il regime e ripristinare la situazione *ex ante* in **tempi rapidi** e senza incorrere negli oneri che potrebbero derivare da una procedura di rimborso; dall'altro, l'Amministrazione non sarebbe costretta a gestire (oltre agli oneri derivanti dagli interessi sulle somme da restituire) le numerose e annose pratiche di rimborso che altrimenti si vedrebbe recapitare.

Analoghe considerazioni andrebbero estese anche all'ipotesi **"rimborso"**, rispetto al quale il provvedimento dovrebbe comunque prevedere e garantire ai contribuenti restituzioni delle somme pressoché immediate, mediante procedure "semplificate" (senza eccessivi oneri documentali) e tempi "perentori" (eventualmente anche al fine di consentire la cessione del relativo credito a banche e intermediari finanziari).

Alla Consulta la sanzione per omessa dichiarazione con imposte versate

Chi ha pagato comunque le imposte non può equipararsi all'evasore

/ Alfio CISSELLO

Mediante l'ordinanza n. 54 del 25 marzo 2022, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale Serie speciale del 25 maggio, la Commissione tributaria provinciale di Bari ha rinviato alla Corte Costituzionale le seguenti questioni:

- la legittimità dell'[art. 1](#) comma 1 del DLgs. 471/97, nella parte in cui, per ogni situazione, prevede una sanzione **dal 120% al 240%** delle imposte dovute "e non invece sulle imposte che residuano dopo il pagamento spontaneo, prima di accertamento fiscale, da parte del contribuente che abbia **omesso la dichiarazione**";

- la legittimità dell'[art. 13](#) comma 1 del DLgs. 471/97, nella parte in cui prevede che solo chi abbia presentato la dichiarazione ma abbia omesso i versamenti possa fruire del ravvedimento "e non anche chi abbia omesso di presentare la dichiarazione fiscale ma abbia poi effettuato spontaneamente il **pagamento** delle imposte prima di ricevere un accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria".

Si tratta di un tema della massima importanza che, sia a livello normativo che giurisprudenziale, non pare mai stato approfondito a dovere, specie per le ipotesi più rilevanti, si pensi alle imposte sui redditi e all'IVA.

Occorre specificare che, per effetto del DLgs. 158/2015 che ha modificato in questo senso gli [artt. 1](#) e [5](#) del DLgs. 471/97, ove la dichiarazione sia presentata entro il termine per l'invio di quella per il periodo d'imposta successivo e comunque prima dell'inizio di un controllo fiscale, la **sanzione è dimezzata**, e diviene quindi dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro.

Nell'ordinanza di rimessione si parte dal presupposto che la sanzione debba essere proporzionale (dal 120% al 240%) quand'anche le imposte siano state versate.

Su ciò esiste tuttavia una prassi difforme, purtroppo non sempre applicata da alcuni uffici, che restano tradizionalmente "fedeli" all'**incondizionata** irrogazione della sanzione proporzionale. Era stato infatti specificato, nella circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2002 n. 54, § 17.1, che se le imposte risultano totalmente versate fruendo del **ravvedimento operoso** per il ritardato versamento, la sanzione da omessa dichiarazione viene irrogata tramite atto di contestazione, peraltro definibile al terzo, nella misura fissa.

In sostanza saremmo nell'ipotesi della dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte da versare sanzionata con pena da 250 euro a 1.000 euro; visto che le imposte sono state **pagate** non ci sarebbe la base di computo per la sanzione proporzionale.

Come detto, in concreto il problema esiste.

Quindi, coglie nel segno l'affermazione secondo cui

"Altro sembra essere infatti la **offensività della condotta** di chi omette la presentazione della dichiarazione al fine di evadere il pagamento delle imposte, altro invece quella di chi, avendo omesso la presentazione della dichiarazione, paga spontaneamente le imposte pur senza un previo accertamento fiscale".

A nostro avviso, c'è spazio per un'interpretazione **costituzionalmente orientata**, che, nel quantificare le sanzioni, tenga conto delle imposte versate.

Comunque, il problema esiste anche a livello **normativo**:

- in alcuni casi, il legislatore nell'omessa dichiarazione fa riferimento, quale base di computo della sanzione proporzionale, alle imposte "dovute", come per le imposte sui redditi ([art. 1](#) del DLgs. 471/97), l'IVA ([art. 5](#) del DLgs. 471/97) o il bollo dovuto a seguito di dichiarazione di conguaglio ([art. 25](#) comma 3 del DPR 642/72);
- in altri casi, fa riferimento alle ritenute "non versate" ([art. 2](#) del DLgs. 471/97 per il sostituto di imposta) o all'imposta non versata ([art. 1](#) comma 775 della L. 160/2019 per l'IMU).

In quest'ultimo caso, il riferimento alle imposte "non versate" non lascia dubbi sul fatto che bisogna parametrare la sanzione solo a quanto non sia stato versato.

Per quanto riguarda la questione inerente alle **sanzioni sul versamento**, il problema sembra maggiormente complicato da risolvere.

Dal punto di vista normativo:

- se la dichiarazione viene presentata, appare ovvio che la sanzione sia solo quella sui versamenti;
- se la dichiarazione non viene presentata, allora le sanzioni da omessa dichiarazione sono le uniche irrogabili, non concorrendo con quelle da **omesso versamento**.

Perplessità anche per gli omessi versamenti

Se però, come prospetta la Provinciale di Bari, il contribuente ha versato magari tardi tutte le imposte omettendo nel contempo la dichiarazione, la sanzione da omessa dichiarazione **sarebbe fissa** (adottando la tesi della circ. n. 54 del 2002) o addirittura non ci sarebbe.

Se così stanno le cose, allora sì che si potrebbe ragionare sulla necessità di ravvedere i tardivi versamenti, un po' come ha ragionato l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 42 del 2016, in merito al ravvedimento sulla **dichiarazione tardiva** eseguito nei 90 giorni.

Si tratta di aspetti che potranno essere affrontati, finalmente, in modo compiuto.

Con la cessione non si subentra nei valori e nelle posizioni fiscali del cedente

Con la risposta a interpello n. [305](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate si sofferma sul trattamento, ai fini IRES e IRAP, degli utilizzi e dei rilasci (**stralci**) di alcuni [fondi rischi](#) e oneri trasferiti in sede di acquisto di ramo d'azienda.

Nella fattispecie sottoposta all'Amministrazione finanziaria, in capo al cedente, i suddetti fondi, essendo stati alimentati da accantonamenti **non dedotti** fiscalmente (ad esempio, a fronte di rischi per contenziosi legali o giuslavoristici), risultavano privi di rilevanza fiscale.

Tuttavia, essendo stati computati nella determinazione del valore fiscalmente riconosciuto del ramo d'azienda ceduto all'atto del trasferimento dello stesso, in capo al cessionario gli stessi hanno trovato riconoscimento fiscale, assumendo la natura di fondi dedotti. Successivamente al trasferimento del ramo d'azienda, il cessionario ha continuato ad alimentare tali fondi mediante **accantonamenti** fiscalmente indeducibili. Pertanto, si è determinata una stratificazione dei medesimi, che risultano:

- in parte dedotti (con riferimento alla quota acquisita per effetto dell'acquisto del ramo d'azienda);
- in parte tassati (con riferimento agli accantonamenti effettuati successivamente all'acquisto del ramo d'azienda).

Posto quanto sopra, l'Agenzia ricorda innanzitutto che, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, con la [cessione d'azienda](#) (o di un ramo d'azienda) non si assiste al subentro o alla successione, da parte dell'acquirente, nei valori e nelle posizioni fiscali del cedente, data la natura realizzativa dell'operazione. In altre parole, tale operazione è, per il cedente, un atto di **realizzo** dei beni che la compongono, che simmetricamente comporta il diritto dell'acquirente a iscrivere l'azienda acquisita al prezzo di cessione pagato, allocandolo, fermo il rispetto del criterio di ragionevolezza, fra gli asset (attivi e passivi) trasferiti e/o acquisiti ricompresi nell'azienda medesima.

Pertanto, a seguito dell'acquisto dell'azienda o di un suo ramo, in presenza dei relativi presupposti e nel rispetto delle regole contabili, l'acquirente può iscrivere a **titolo originario** i fondi in esame, con piena rilevanza fiscale.

Ciò posto, nel caso di specie, gli utilizzi dei fondi dedot-

ti non saranno oggetto di variazioni in aumento o in diminuzione né ai fini IRES che IRAP, a prescindere dal metodo di contabilizzazione adottato (diretto o indiretto). Specularmente, i rilasci (stralci) origineranno, invece, sopravvenienze attive **imponibili** sia ai fini IRES che IRAP.

Per quanto riguarda, invece, i fondi che risultano in parte dedotti (con riferimento alla quota acquisita per effetto dell'acquisto del ramo d'azienda) e in parte tassati (con riferimento agli accantonamenti effettuati successivamente all'acquisto del ramo d'azienda), l'Agenzia ritiene che, ove non sia possibile collegare gli utilizzi/rilasci agli accantonamenti stanziati nel fondo, detti utilizzi/rilasci vadano imputati **prioritariamente** ai fondi riconosciuti fiscalmente (fondi dedotti).

L'Agenzia fonda le proprie conclusioni sul contenuto della precedente ris. n. [184/2007](#), che aveva affrontato il caso di una cessione di azienda nella quale il prezzo pagato dall'acquirente era inferiore al valore netto contabile del ramo acquisito in quanto scontava un **avviamento negativo** (c.d. badwill) di importo pattuito tra le parti.

Nel caso affrontato dal documento di prassi, l'avviamento negativo era stato imputato direttamente nella **voce B.3** del passivo dello Stato patrimoniale, tra i fondi per rischi e oneri, senza transitare per il Conto economico.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, tenuto conto dell'impostazione contabile adottata, la concorrenza del fondo alla determinazione del reddito d'impresa avviene in relazione al suo utilizzo contabile, in base al principio di derivazione di cui all'**art. 83** del TUIR.

In altre parole, il fondo rischi generici deve:

- concorrere sistematicamente, fino al suo esaurimento, alla formazione del reddito a copertura dei componenti negativi di qualsiasi natura (nella misura in cui eccedano i componenti positivi);
- rimanere effettivamente **correlato** alle perdite previste senza poter divenire strumento di pianificazione fiscale o, comunque, di utilizzo arbitrario.

L'eventuale fondo residuo andrà stralciato (tramite la rilevazione di una sopravvenienza attiva imponibile) nel primo esercizio in cui le perdite non dovessero più verificarsi.

Nuovi Principi di redazione dei piani di risanamento

Processi di verifica esecutiva organizzativa e di controllo

/ Marco PEZZETTA

È stata pubblicata nella giornata di ieri la versione aggiornata dei [Principi per la redazione dei piani di risanamento](#), a cura del CNDCEC.

Si tratta di un lavoro portato a termine dalla precedente consiliatura, con la collaborazione di diversi esperti e di numerose istituzioni e associazioni, evolvendo la prima versione, del [2018](#).

Alcuni paradigmi e alcuni modelli **operativi** dei piani di risanamento, come declinati nella prima edizione dei Principi, hanno subito una certa obsolescenza, acuita anche dagli effetti della pandemia da COVID-19 che, in questo come in altri ambiti, ha generato una accelerazione dei processi di cambiamento.

La fine delle **moratorie bancarie**, inoltre, così come il prossimo avvio della riforma del diritto della crisi (anche in recepimento della diretta Insolvency), le novità in tema di composizione negoziata, i contraccolpi dell'emergenza russo-ucraina, le criticità globali della catena logistica, nonché l'incremento del costo dell'energia e di altri fattori di produzione, fanno ritenere molti osservatori che vi sarà una prossima ripresa dei processi di restructuring.

Per queste ragioni la pubblicazione della nuova versione dei Principi appare particolarmente tempestiva.

La struttura del lavoro è rimasta immutata, ma l'aggiornamento è stato fortemente influenzato dai driver di cambiamento sopra menzionati. Così, nel capitolo 6 "L'impatto specifico delle **strategie** di risanamento" appare un nuovo paragrafo "shock macro-economici e incertezza nella formulazione delle previsioni". In seno ad esso, i Principi, in sintesi, forniscono indicazioni in merito:

- alle fonti da cui derivare le previsioni della domanda;
- alla necessità di considerare nei Piani gli effetti delle limitazioni di capacità **produttiva** derivanti dagli shock;
- all'enfasi sulla presentazione di scenari alternativi e delle rispettive probabilità di realizzazione;
- all'opportunità di superare l'orizzonte di 3/5 anni.

Vale la pena di rilevare come si tratti di contenuti speculari, *mutatis mutandis*, a quelli della sezione 6.9. (Emergenza sanitaria COVID-19 e incertezza straordi-

naria nella formulazione delle previsioni) dei Principi di attestazione dei piani di risanamento approvati dal CNDCEC nel [dicembre del 2020](#).

La doverosa enfasi allo sviluppo sostenibile conferita dal PNRR e anche dalle istituzioni europee del settore bancario sta conducendo tutti gli operatori a valutare anche in tale declinazione gli investimenti e le prospettive di risanamento. Ecco, quindi, che nel capitolo 9 "**Indicatori prospettici**" dedicato alla quantificazione delle performance attese, compare un paragrafo specificamente dedicato agli indicatori ESG che non era presente nella prima versione dei Principi.

Le esperienze maturate nella prassi in merito alla verifica dei risultati dei piani di risanamento avviati anni orsono e le necessità di "manutenzione" (ordinaria e straordinaria) degli stessi, paiono essere alla base dello sviluppo, nella versione 2022 dei Principi, del capitolo 10 "Esecuzione e **monitoraggio** del piano".

Vengono così evidenziate le due dimensioni fondamentali dei processi di verifica esecutiva: quella, prettamente **organizzativa**, di governo dell'esecuzione del piano, e quella di **controllo**, che non ha meramente una valenza organizzativa, ma anche in termini di misurazione dei risultati conseguiti e di analisi degli scostamenti.

Indicatori prospettici per la quantificazione delle performance attese

Nel capitolo 13, dedicato alle peculiarità dei piani messi a base di alcuni particolari istituti giuridici di risanamento e ristrutturazione, trova spazio uno specifico approfondimento sulle specifiche caratteristiche del piano sottostante alla composizione **negoziata** per la soluzione della crisi d'impresa ex DL [118/2021](#), che contiene una tabella di raffronto incrociato fra i contenuti dei Principi e quelli della Check-list per la predisposizione dei piani di cui alla seconda sezione del decreto dirigenziale del Ministero della Giustizia del [28 settembre 2021](#), particolarmente utile a riconciliare due fonti diverse, ma ugualmente necessarie, per orientare le best practice nell'utilizzo di questo istituto giuridico.

Realizzazione di un impianto fuori dall'Ue configurabile come esportazione

Secondo l'Agenzia delle Entrate sono da scomporre le attività di "engineering" e quelle di "procurement"

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

La risposta a interpello n. 304, pubblicata ieri dall'Agenzia delle Entrate, fornisce importanti indicazioni in merito al **trattamento IVA** di un'operazione complessa di "EPC" avente ad oggetto impianti da collaudare o realizzare in Paesi extra Ue.

Gli accordi di "EPC" si caratterizzano per **tre distinte attività**: quella di "engineering", avente ad oggetto il disegno del progetto e la verifica degli aspetti tecnici dell'impianto e dei materiali necessari; quella di "procurement", con la quale si provvede all'approvvigionamento dei suddetti materiali e di altre componenti (da cedere al cliente senza lavorazioni); quella di "construction", vale a dire la supervisione del montaggio e collaudo dell'impianto ovvero la vera e propria costruzione dello stesso.

Secondo i principi generali dell'IVA, ciascuna operazione economica che comprenda più elementi deve considerarsi come costituita da **diverse prestazioni** e/o cessioni distinte e indipendenti, alle quali si rende applicabile un diverso trattamento ai fini del tributo.

La possibilità di adottare un **unico regime IVA** a tutti gli elementi che configurano un'operazione economica "complessa" può verificarsi soltanto al ricorrere di specifiche condizioni, ossia:

- due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;
- una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una (o più) prestazione accessoria.

Nel caso esaminato nella risposta a interpello n. 304/2022, una società di diritto italiano intende stipulare un contratto di "engineering" e uno di "procurement" in relazione alle attività da svolgere in Paese extra Ue. Le attività di costruzione, invece, nel caso di specie, risulterebbero affidate a una **società controllata** costituita nel Paese di realizzazione dell'impianto (in ragione di specifiche condizioni poste dalla legislazione locale).

Nel caso di specie, dunque, si rileva come l'attività di "engineering" e l'attività di fornitura dei beni ("procurement") abbiano una "distinta utilità economica", da cui discende un'autonoma **rilevanza** ai fini IVA, senza che ciò determini una scomposizione artificiosa di un'operazione economica unica.

Per questa ragione, l'Agenzia delle Entrate qualifica

l'attività di **"engineering"** quale prestazione di servizio non rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato italiano, in quanto eseguita in relazione a un bene immobile ubicato all'estero ([art. 7-quater](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72).

Diversamente, l'attività di "procurement" è, in termini generali, inquadrabile come una cessione di beni all'esportazione, ai sensi dell'[art. 8](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72, rilevante ai fini della **maturazione** del c.d. "[plafond](#)" per i soggetti esportatori abituali.

Nel caso esaminato nella risposta a interpello, in merito alle cessioni di beni relative al c.d. "procurement", sono esaminate le condizioni che permettono di configurare una cessione all'esportazione ex [art. 8](#) comma 1 lett. a) del DPR 633/72.

L'Amministrazione finanziaria conferma il proprio precedente orientamento tale per cui, affinché si realizzi una cessione all'esportazione, è indispensabile non solo la **materiale uscita** dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento (C.M. n. [156/99](#) e ris. Agenzia delle Entrate n. [94/2013](#)).

Nell'ipotesi in cui sia stata pattuita una resa EXW, dunque, l'Agenzia sembra continuare a **escludere** la configurabilità di una cessione all'esportazione, in ragione del fatto che il passaggio della proprietà non si perfeziona al di fuori del territorio doganale. Non è accolta l'interpretazione della sentenza n. 4408/2018 della Corte di Cassazione, secondo cui il doppio regime di non imponibilità IVA sarebbe garantito se i beni sono consegnati dal primo cedente al promotore della triangolazione nel territorio nazionale in vista del successivo invio all'estero.

Per altre tipologie di operazioni, la società italiana opera come promotrice acquistando da fornitori italiani i quali inviano i beni direttamente nel territorio extra Ue ove è ubicato l'impianto.

In merito alle condizioni per configurare una **triangolare all'esportazione**, tuttavia, non vengono fornite risposte sulla permanenza del regime di non imponibilità IVA per entrambe le cessioni, essendo imprescindibile, per l'Agenzia delle Entrate l'analisi del complesso dei rapporti contrattuali intercorrenti tra i fornitori italiani (primo cedente) e la società istante promotrice della cessione all'esportazione.

Sopravvenienze contabilizzate con l'IFRS 9 detassate se derivano da un piano attestato

Dall'Agenzia chiarimenti sulla portata applicativa dell'art. 88 comma 4-ter del TUIR

/ Stefano BASSO e Adriana BONILAURI

Con le risposte nn. [302/2022](#) e [303/2022](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla portata applicativa dell'[art. 88](#) comma 4-ter del TUIR relativamente alla **detassazione** delle sopravvenienze derivanti dallo stralcio dei debiti in esecuzione di procedure di composizione della crisi d'impresa.

Le risposte affrontano il caso di due società IFRS *adopter* interessate da un **piano di risanamento** redatto e asseverato ai sensi dell'[art. 67](#) comma terzo lett. d) del RD 267/1942.

Per quanto qui di interesse, l'accordo di ristrutturazione ha previsto tra l'altro: la ristrutturazione di alcuni mutui, prevedendo la rimodulazione dei piani di rimborso, nuovi tassi d'interesse e la conversione di alcuni mutui da dollari in euro; il deconsolidamento di una parte dei mutui ristrutturati. Quest'ultima operazione ha portato alla costituzione di Beta, **veicolo** finalizzato a rendere possibile il **deconsolidamento** nell'ambito delle operazioni contemplate dal piano di risanamento. In particolare Beta ha proceduto ad acquisire alcuni asset di Alfa mediante accollo dei relativi mutui ristrutturati e la concessione di un finanziamento non fruttifero da parte di Alfa (c.d. "Seller's Credit/Debt") anch'esso regolato dal piano di risanamento.

In capo ad **Alfa** la ristrutturazione sopra descritta ha generato, per effetto dell'IFRS 9, la contabilizzazione delle seguenti componenti reddituali:

- una componente positiva (**day one profit** sui mutui) pari alla differenza tra il debito residuo nominale e il valore attuale dei flussi finanziari futuri determinati in base al tasso di mercato;

- una componente negativa (**day one loss** sul credito verso Beta) rilevata in seguito all'applicazione del costo ammortizzato in relazione al "Seller's Credit".

Per quanto riguarda **Beta**, la ristrutturazione ha generato la contabilizzazione di:

- una componente positiva iniziale (**day one profit** sui mutui) pari alla differenza tra il debito residuo nominale e il valore attuale dei flussi finanziari futuri determinati in base al tasso di mercato;

- una componente positiva (day one profit sul debito verso Alfa) rilevata in seguito all'applicazione del costo ammortizzato in relazione al "Seller's Debt", speculare rispetto alla componente negativa rilevata da Alfa. In questo articolato scenario, un primo tema affrontato dall'Agenzia attiene alla possibilità di considerare Beta soggettivamente titolata ad applicare le previsioni dell'art. 88 comma 4-ter del TUIR. L'Agenzia osserva che la disposizione richiede la presenza di un piano di risanamento attestato, ma non prevede limitazioni di

applicazione dal punto di vista soggettivo.

Sotto il profilo **fattuale**, l'Amministrazione finanziaria sottolinea poi come nel caso di specie Beta abbia sottoscritto l'accordo di risanamento in questione e risulti inclusa nel piano di risanamento di Alfa con la funzione specifica di veicolo costituito nell'ambito dell'operazione di deconsolidamento di parte del debito di quest'ultima.

Evidenziando infine che le operazioni di cessione degli asset e di accollo dei mutui da parte di Beta sono esenti da revocatoria, ai sensi dell'art. 67 comma 3 lett. d) L. fall. la risposta n. 303 conclude confermando che sia possibile per Beta applicare le disposizioni in questione alle componenti reddituali day one profit derivanti dalle operazioni effettuate in attuazione del piano di risanamento attestato.

Sotto il profilo **oggettivo** entrambe le risposte affrontano la questione se il day one profit che esprime il guadagno derivante dalla rinegoziazione del debito a condizioni diverse rispetto a quelle di mercato rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 88 comma 4-ter del TUIR. Sul punto l'Agenzia sottolinea come il legislatore sia intervenuto prevedendo l'irrilevanza delle sopravvenienze generate dallo stralcio dei debiti, nell'ambito delle procedure di risanamento espressamente indicate, allo scopo di non aggravare lo stato di crisi e di consentire più agevolmente il ritorno in bonis dell'imprenditore.

Ciò premesso viene richiamata la circ. n. [7/2011](#) che, coerentemente con quanto previsto dalla Relazione illustrativa al DM [48/2009](#), chiarisce che l'iscrizione iniziale dei crediti ai fini IFRS costituisce una rappresentazione di tipo **qualitativo** che deve essere accettata come qualificazione anche ai fini fiscali. Il provento iscritto in bilancio a seguito della rinegoziazione dei finanziamenti assume in particolare rilevanza ai fini fiscali quale **sopravvenienza attiva** ex [art. 88](#) comma 1 del TUIR e rientra nell'ambito di applicazione del comma 4-ter) secondo periodo del citato art. 88 in quanto derivante da un piano attestato ai sensi dell'art. 67 terzo comma lett. d) del RD 627/1942, pubblicato nel Registro delle imprese.

A identiche conclusioni giunge infine l'Agenzia in riferimento al day one profit registrato da Beta relativamente al debito verso Alfa (Seller's credit/debt). Specularmente, la day one loss registrata da Alfa, che esprime la perdita derivante dalla stipula di condizioni contrattuali sfavorevoli rispetto a quelle di mercato, deve considerarsi **indeducibile** in quanto strettamente connessa al piano di ristrutturazione.

Non abusiva la riorganizzazione ai fini dell'adesione al consolidato fiscale

L'eventuale vantaggio fiscale conseguito non può considerarsi indebito, in quanto risulta offerto dal sistema tributario e, quindi, non contrario a esso

/ Salvatore SANNA

Con la risposta a interpello n. [301](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** l'applicazione della disciplina sull'**abuso del diritto** ex [art. 10-bis](#) della L. 212/2000 in caso di esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo ex [art. 117](#) del TUIR a seguito di una complessa operazione di riorganizzazione aziendale. In particolare, l'operazione analizzata prevede i seguenti **passaggi**:

- costituzione di Newco srl da parte di Alfa;
- conferimento nel 2022 da Alfa e sue società affiliata a Newco srl delle partecipazioni detenute in una c.d. "società target";
- cessione da Alfa a Beta del "50% -1 azione" delle partecipazioni di Newco;
- esercizio da parte di Newco dell'opzione per accedere al consolidato fiscale già in essere in cui Alfa risulta consolidante con effetto dal 2022.

Per l'adesione al consolidato fiscale nazionale ex [art. 117](#) del TUIR, il requisito del controllo da parte della società consolidante deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale ci si avvale dell'opzione.

In deroga a questo principio, è consentito alle **società neocostituite** di optare in qualità di consolidate, a partire dall'esercizio di costituzione, per il regime della tassazione di gruppo laddove sussista il requisito del controllo a partire dall'inizio del loro esercizio (*cf.* [art. 2](#) del DM 1° marzo 2018).

Premesso questo, si ricorda che ai fini dell'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ex [art. 10-bis](#) della L. 212/2000, un'operazione o una serie di operazioni possano essere considerate abusive al verificarsi congiunto di **tre presupposti**:

- la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito", costituito da "benefici anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario";
- l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali";
- l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

Inoltre, secondo il comma 3 dell'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000, non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, siano giustificate da **valide ragioni extra-fiscali** non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale, rispondenti a finalità di miglioramen-

to strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale).

Secondo la risposta in commento, l'adesione, con effetti dal 2022, al consolidato di Alfa, da parte di Newco, dopo la cessione a Beta del 50% - 1 delle azioni della stessa NewCo, non integra i presupposti dell'abuso del diritto.

Si ritiene che l'eventuale **risparmio d'imposta** derivante dall'accesso al consolidato fiscale nazionale ex [art. 117](#) e ss. del TUIR e, in particolare, dalla compensazione intersoggettiva dei redditi e delle perdite, non può considerarsi indebito, in quanto trattasi di un vantaggio offerto dal sistema tributario e, quindi, non contrario a esso.

Nello stesso senso, si era espressa anche la ris. Agenzia delle Entrate 17 maggio 2018 n. [40](#), per la quale "ferma restando la possibilità di **sindacare l'elusività** delle operazioni di riorganizzazione societaria sulla base di giudizi formulati in relazione all'esame specifico del singolo caso concreto e basati sulla valutazione dell'operazione posta in essere nel suo complesso, in linea di massima operazioni che comportino una modifica dei requisiti previsti per l'accesso al regime del consolidato fiscale, ivi incluse quelle relative alla modifica della struttura della catena societaria al fine di realizzare situazioni di controllo rilevante ai fini del consolidamento, non possono qualificarsi automaticamente come elusive".

Si tutela la libertà di scelta del contribuente

Inoltre, l'[art. 10-bis](#) comma 4 della L. 212/2000 tutela la libertà di scelta del contribuente tra **regimi opzionali diversi** offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, escludendo così che l'esercizio di tale libertà configuri *ex se* una fattispecie di abuso.

Si ritiene, in modo sicuramente condivisibile, che nel caso di specie si configuri un'**operazione legittima**, in quanto finalizzata alla scelta di Newco e di Alfa di accedere al regime opzionale del consolidato fiscale previsto dalla legge e pacificamente alternativo rispetto a quello ordinario.

Resta fermo che il controllo di diritto "assembleare" previsto dalla disciplina del consolidato fiscale si considera integrato anche laddove il medesimo risulti **compreso** per via di particolari clausole statutarie e/o di accordi parasociali (*cf.* ris. Agenzia delle Entrate 1° settembre 2009 n. [245](#)).

Pregresse esperienze documentate per l'elenco degli esperti

Per l'attestatore possibile produrre copia di un atto comprovante il deposito della domanda di concordato

/ Antonio NICOTRA

Il CNDCEC, con P.O. n. [102](#) reso noto ieri, è ritornato sul tema della **documentazione** necessaria per la valutazione delle (pregresse) esperienze professionali ([art. 3](#) del DL 118/2021) qualificanti ai fini dell'iscrizione all'elenco degli esperti nella composizione negoziata (cfr. le Linee di indirizzo [29 dicembre 2021](#)).

Condividendo la posizione espressa dall'istante Ordine di Trani, il CNDCEC ritiene possibile la produzione:

- per il **commissario** giudiziale e il commissario straordinario di grandi imprese in stato di insolvenza, del decreto di nomina e accettazione incarico e visura camerale (senza produzione di estratto del fascicolo di procedura);

- per l'**attestatore** ex [art. 67](#) comma 3 lett. d) del RD 267/42, [art. 161](#) comma 3 del RD 267/42, [art. 182-bis](#) comma 1 del RD 267/42, [art. 186-bis](#) del RD 267/42, della copia del contratto di mandato professionale di attestazione e di un atto comprovante il deposito della domanda di concordato;

- per il **gestore** della crisi incaricato della ristrutturazione dell'impresa agricola ex [art. 7](#) della L. 3/2012, del decreto o di un documento equipollente di nomina e accettazione dell'incarico (senza produzione dell'estratto del fascicolo di procedura);

- per il consulente/advisor con incarico finalizzato alla predisposizione e presentazione di **piani di risanamento** attestati, di piani di accordi di ristrutturazione dei debiti, di convenzioni e/o accordi di moratoria con più creditori e, infine, di piani e proposte di concordati preventivi o fallimentari in continuità o misti, di copia del contratto di mandato professionale e di un atto comprovante il deposito della domanda di piani attestati, di piani di accordi di ristrutturazione, di convenzioni e/o accordi di moratoria con più creditori e, infine, di piani e proposte di concordati preventivi o fallimentari in continuità o misti;

- per il consulente/advisor con incarico finalizzato all'individuazione e alla soluzione delle **problematiche fiscali** per la ristrutturazione del debito tributario e/o previdenziale e funzionale alla ristrutturazione di imprese in crisi, di copia contratto di mandato professionale e di un atto comprovante la finalità di individuazione e soluzione delle problematiche fiscali per la ristrutturazione del debito tributario e/o previdenziale e funzionale alla ristrutturazione di imprese in crisi;

- per il consulente/advisor con incarico in **ambito giuslavoristico**, purché strettamente funzionale alla gestione

dei rapporti con i dipendenti nell'ambito della ristrutturazione di imprese in crisi, di copia contratto di mandato professionale e di un atto comprovante l'incarico in ambito giuslavoristico, purché strettamente funzionale alla gestione dei rapporti con i dipendenti nell'ambito della ristrutturazione di imprese in crisi;

- per l'attività di **amministrazione**, direzione e controllo in imprese interessate da operazioni di ristrutturazione concluse con piani di risanamento attestati e di accordi di ristrutturazione dei debiti e concordati preventivi con continuità aziendale omologati e relativi ad aziende rispetto alle quali non sia stata successivamente pronunciata sentenza dichiarativa di fallimento o di accertamento dello stato di insolvenza, della visura camerale delle cariche sociali e della visura camerale della società con annotazione dell'omologa.

In secondo luogo, si chiede se per quanto concerne l'attività di **gestore della crisi** incaricato della ristrutturazione dell'impresa agricola ai sensi dell'art. 7 della L. 3/2012, ai fini del compimento dell'attività di accertamento della veridicità delle dichiarazioni rese dai richiedenti, secondo quanto previsto dall'[art. 71](#) del DPR 445/2000, da parte dei responsabili della formazione, tenuta e aggiornamento dei dati degli iscritti all'elenco unico e del trattamento dei dati medesimi, sia sufficiente il documento di nomina ovvero sia necessaria anche una ulteriore documentazione attestante l'effettivo svolgimento dell'attività.

Secondo il CNDCEC, si potrebbe altresì prevedere l'esibizione di **copia** di un atto comprovante il deposito della domanda di accordo, alla quale l'[art. 9](#) commi 3-*bis.1* e 3-*bis.2* richiede di allegare la relazione particolareggiata dell'OCC.

Infine, si chiede se tra le attività qualificanti di cui al punto 1 delle Linee di indirizzo, possa considerarsi l'incarico di commissario straordinario, conferito dal Ministero dello Sviluppo economico, finalizzato alla ricomposizione degli **assetti societari** e patrimoniali delle grandi imprese in crisi e/o di cooperative mutualistiche iscritte al Registro delle imprese, compresi incarichi di LCA rimessi, in seguito alla motivata relazione del commissario che ha ripristinato gli organi sociali e riportato *in bonis* la società o cooperativa.

Sotto tale profilo, il CNDCEC ritiene valutabili **solo** gli incarichi espletati come commissario straordinario di amministrazione straordinaria di cui al DLgs. [270/99](#) e al DL [347/2003](#) conv. L. [39/2004](#).

Prosecuzione del Gruppo IVA anche dopo la riorganizzazione

Il regime cessa quando viene meno la pluralità dei partecipanti

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [300](#) di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha valutato la possibilità di prosecuzione del regime del [Gruppo IVA](#) a seguito di un processo di riorganizzazione del gruppo stesso.

Tale riorganizzazione era volta alla separazione, nell'ambito del Gruppo, di **due rami di business**: il ramo X, le cui società sono detenute da Alfa 1, e il ramo Y, le cui società sono assegnate a Beta, che detiene il 70% di Delta.

Alfa1 e Beta sono interamente controllate dalla società estera Gamma, la quale, pur non partecipando al Gruppo, costituisce il soggetto in capo al quale si è instaurato il **vincolo finanziario** ex [art. 70-ter](#) comma 1 lett. b) del DPR 633/72.

La **riorganizzazione** prevede altresì:

- la fusione inversa di Beta nella propria controllata Delta, ad esito della quale Gamma deterrà il 70% del capitale di quest'ultima;
- la cessione di entrambi i rami di business da parte di Gamma entro la fine del 2022.

L'istante chiede, dunque, se tale ultima operazione (cessione da parte di Gamma delle partecipazioni detenute in Alfa1 e Beta, ovvero in Delta dopo la fusione) determini la **cessazione del Gruppo IVA**, attualmente composto da tutte le società controllate da Gamma.

In alternativa, laddove non si determini la cessazione del Gruppo, si chiede se il regime possa continuare fino alla fine del 2022 in capo a uno dei due sub-gruppi, secondo la libera scelta dei partecipanti, o comunque in capo al sub-gruppo che sarà ceduto per ultimo.

L'Agenzia osserva che, in un caso come quello descritto, in cui il vincolo finanziario promana dalla **control-lante estera**, è questa che, pur essendo esclusa dal gruppo, costituisce il punto di riferimento imprescindibile per l'individuazione del Gruppo IVA, sia con riguardo alla definizione del suo perimetro soggettivo, sia con riguardo, di conseguenza, alle vicende modifi-

cative o estintive dello stesso.

Ora, poiché il Gruppo si consolida attraverso Gamma, la **dismissione** da parte di quest'ultima della partecipazione in Alfa1 e in Beta, ove avvenisse in modo contestuale, determinerebbe il venir meno del vincolo finanziario in capo a Gamma, e quindi del consolidamento dell'intero perimetro del Gruppo IVA, comportando, di fatto, la cessazione del Gruppo stesso.

Si ricorda che, ai sensi dell'[art. 70-decies](#) comma 4 del DPR 633/72, il Gruppo IVA cessa quando viene meno la **pluralità dei soggetti** partecipanti.

Nel caso specifico, l'Agenzia precisa che la cessazione è efficace a partire dalla data in cui viene perfezionata la vendita da parte di Gamma della partecipazione detenuta in Alfa1 e Beta, in quanto data a decorrere dalla quale viene meno il vincolo finanziario con riferimento alla pluralità dei partecipanti.

Si considera, poi, l'ulteriore ipotesi in cui la dismissione delle partecipazioni nei due rami di business non sia contestuale. In questo caso, secondo quanto chiarito dall'Agenzia, il Gruppo IVA potrebbe **continuare**, in linea di principio, in capo al sub-gruppo che viene ceduto per ultimo, pur nel rispetto dei relativi presupposti.

Ipotizzando che sia il ramo Y ad essere ceduto per ultimo, il regime di gruppo potrebbe proseguire **senza soluzione di continuità** tra le società di tale ramo.

Pertanto, l'Agenzia riconosce che il Gruppo IVA potrebbe proseguire tra le società del ramo Y anche oltre il 2022, in quanto iSi rileva, al riguardo, che il disinvestimento di Gamma dal ramo Y avverrebbe mediante la cessione del 70% delle azioni di Delta (post fusione con Beta) a due acquirenti, nessuno dei quali acquisirebbe il controllo ex art. 2359 comma 1 n. 1) c.c. Nel caso specifico, perciò, non si realizzerebbe l'ingresso di entità esterne nella **catena del controllo** e il perimetro del sub-gruppo risulterebbe immutato.

Nessuna incompatibilità per il gestore iscritto all'albo del sovraindebitato

Necessaria la dichiarazione di indipendenza al momento dell'accettazione dell'incarico

/ Antonio NICOTRA

Con il Pronto Ordini n. [118](#), pubblicato ieri, il CNDCEC ha ritenuto ammissibile la nomina di un gestore della crisi iscritto nel **medesimo Albo** professionale del soggetto in stato di sovraindebitamento, purché in capo al gestore individuato dal referente ricorrano i requisiti di **indipendenza** previsti dalla normativa e dal Regolamento di funzionamento dell'OCC e risultanti dalla dichiarazione da lui resa al momento dell'accettazione dell'incarico.

L'Ordine di Fermo, in particolare, chiedeva chiarimenti, sotto il profilo della disciplina relativa alle **incompatibilità** del gestore della crisi da sovraindebitamento, in riferimento alla fattispecie di accesso alle procedure di cui alla L. [3/2012](#) da parte di un professionista iscritto al suddetto Ordine presso l'OCC istituito al suo interno.

Si tratta di comprendere se possano configurarsi eventuali **conflitti** di interesse ovvero cause di incompatibilità per i gestori iscritti nell'elenco dell'OCC che siano anche professionisti iscritti all'Ordine.

Secondo il CNDCEC, giova preliminarmente osservare come la scelta dell'OCC da adire è lasciata allo stesso **debitore** nel rispetto del criterio di competenza territoriale, come definito dal combinato disposto degli [artt. 7](#) comma 1 e [9](#) comma 1 della L. [3/2012](#) (la funzione di ausilio è attribuita all'OCC avente sede nel circondario del Tribunale del luogo di residenza o sede del debitore).

Nell'ambito della cornice normativa che regola la gestione delle procedure di sovraindebitamento, si rinviengono specifiche disposizioni dettate per escludere situazioni di compromissione dell'indipendenza, della neutralità e dell'imparzialità del gestore della crisi.

L'[art. 11](#) del DM 202/2014, infatti, declina specifici **obblighi** del gestore della crisi e dei suoi ausiliari nello svolgimento del proprio incarico.

Il gestore è tenuto all'obbligo di **riservatezza** su quanto appreso in ragione dell'opera o del servizio; egli, inoltre, è tenuto a sottoscrivere – per ogni affare per il quale è designato – una dichiarazione di **indipendenza** che, prima di dare inizio alla gestione dell'affare, deve rendere nota al tribunale, secondo le modalità indicate

dalla normativa.

La trasmissione al tribunale avviene a norma dell'[art. 10](#) comma 2 del DM 202/2014: tale disposizione prevede che il referente, **prima** di conferire ciascun incarico sottoscrive una dichiarazione da cui risulti che l'OCC **non** si trova in **conflitto** di interessi con la procedura. La dichiarazione è portata a conoscenza del tribunale contestualmente al deposito della proposta di accordo o di piano del consumatore ovvero della domanda di liquidazione.

Per espressa previsione dell'[art. 11](#) comma 3 lett. a) del DM 202/2014, il gestore è considerato indipendente quando:

- **non è legato** al debitore e a coloro che hanno interesse all'operazione di composizione o di liquidazione da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l'indipendenza;
- in ogni caso, è in possesso dei requisiti individuati nell'[art. 2399](#) c.c. (una particolare attenzione è rivolta alla valutazione dei rapporti di natura personale, professionale e patrimoniale da considerare al momento dell'accettazione dell'incarico);
- negli ultimi **5 anni**, anche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, non ha prestato attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero non ha partecipato agli organi di amministrazione o di controllo.

Regolamento OCC con requisiti più stringenti

Tuttavia – precisa il CNDCEC – il Regolamento di funzionamento dell'OCC potrebbe recare **ulteriori e più stringenti** previsioni di incompatibilità, contemplando ipotesi in cui l'indipendenza, la neutralità e l'imparzialità del gestore possano risultare compromessi.

Si ritiene, quindi, ammissibile la nomina di un gestore iscritto nel medesimo Albo professionale del sovraindebitato, purché in capo al primo, individuato dal referente, ricorrano i requisiti di indipendenza, risultanti anche dalla dichiarazione resa al momento dell'**accettazione** dell'incarico.

Grantor trust inesistenti per l'Agenzia delle Entrate

Si ritiene che non si tratti di un autonomo soggetto passivo d'imposta e che i suoi redditi debbano essere tassati in capo al disponente

/ Gabriele GIARDINA

Anche in virtù del gradimento che hanno incontrato le numerose disposizioni agevolative volte ad attrarre in Italia persone fisiche non residenti, è spesso richiesta la disamina di atti di **trust istituiti all'estero**.

In tale contesto, che vede i soggetti trasferiti nel nostro Paese assumere, e talvolta assommare, la veste di disponenti, di trustee ovvero di beneficiari, è necessario poter correttamente inquadrare le caratteristiche specifiche del trust in modo da determinarne le ricadute fiscali, tenendo conto della ormai copiosa prassi elaborata dall'Agenzia delle Entrate.

Nella "poliedricità" di forme che il trust può assumere, i c.d. "**Grantor trust**" rappresentano una tipologia piuttosto frequente nel contesto anglosassone: pur non esistendo una univoca definizione, rientrano in tale "categoria" i trust nei quali il disponente ("Grantor") ritiene a sé specifici **poteri di controllo** o di disposizione dei redditi e degli asset del trust, come quello di variare i beneficiari di reddito, di condizionare gli investimenti del trust o ancora di revocare il trust stesso.

Per definizione, quindi, un **trust "revocabile"** rientra nella più ampia categoria dei "Grantor trust", per quanto anche un trust irrevocabile possa mostrarne i tratti caratterizzanti in base ai poteri effettivamente attribuiti al disponente.

Si tenga conto che in molti ordinamenti esteri (ad esempio, negli Stati Uniti d'America e in Svizzera) il Grantor trust è inopponibile al Fisco, con la conseguenza che il reddito è tassato direttamente nelle mani del Grantor, considerato ai fini fiscali il "**reale**" **proprietario** dei beni in trust.

Dal punto di vista italiano, già nella prima circolare "omnibus" sul trust (circolare 6 agosto 2007, n. 48) l'Agenzia delle Entrate ebbe ad esprimersi in relazione a tale configurazione, qualificando come Grantor Trust la casistica in cui il disponente si riserva la **facoltà di revocare** l'attribuzione dei diritti ceduti al trustee o vincolati nel trust (nel caso in cui il disponente sia anche trustee), diritti che, con l'esercizio della revoca, rientrano nella sua sfera patrimoniale.

Sul presupposto che in tale situazione non si assiste a un trasferimento irreversibile dei diritti in trust, e che il disponente non subisce una diminuzione patrimoniale di tipo "permanente", l'Agenzia aveva quindi concluso che il Grantor trust, da un punto di vista strettamente fiscale, non dà luogo a un autonomo soggetto passivo d'imposta, cosicché i suoi redditi debbono essere **tassati in capo al disponente**.

Si noti che a tale conclusione l'Amministrazione finanziaria era giunta anche prima della codificazione

tributaria del trust (circolare 4 dicembre 2001 n. 99 e risoluzione 17 gennaio 2003, n. 8).

Nel tempo è stata quindi elaborata e si è consolidata la figura del trust "**interposto**" ai sensi dell'[art. 37](#) comma 3 del DPR 600/73. Fin dalle circolari 10 ottobre 2009 n. 43 e 27 dicembre 2010 n. 61, viene considerato **inesistente** dal punto di vista reddituale ogni trust in cui, in via generale, il potere gestionale e dispositivo del trustee risulti in qualche modo **limitato** o anche semplicemente condizionato dalla volontà del disponente e/o dei beneficiari; parimenti sono considerati interposti quei trust ove il disponente mantenga un **potere di revoca**, ovvero possa liberamente modificare i beneficiari dello stesso, potendo nominare altresì sé stesso quale beneficiario.

È chiaro che gli elementi che l'Agenzia delle Entrate valorizza per desumere l'inesistenza tributaria di un trust sono rinvenibili con frequenza negli **atti istitutivi** di un Grantor trust: ciò in quanto il mantenimento di significativi poteri in capo al disponente osta al principio, ritenuto **essenziale** dall'Agenzia delle Entrate per qualificare il trust come autonomo soggetto passivo d'imposta, che il trustee disponga di un potere "effettivo" di amministrare e disporre dei beni ad egli affidati.

Rileva l'irreversibile spossessamento dei beni

Di recente, con la risposta a interpello 10 giugno 2021 n. 398, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato due articolati trust successori istituiti negli Stati Uniti, espressamente qualificati come "Grantor trust". Gli stessi sono stati giudicati come "interposti" ai fini fiscali dopo aver valorizzato alcune specifiche caratteristiche, tra le quali vale la pena menzionare le seguenti:

- la stessa persona risultava al contempo disponente, trustee e **beneficiaria** del trust;
- il disponente aveva il potere di **revocare** in qualsiasi momento il trust e il trustee;
- anche a seguito del **decesso** dell'originario disponente/trustee, la discrezionalità dei successivi trustee risultava fortemente **condizionata** dai beneficiari del patrimonio.

In tale interpello, pertanto, è stato ribadito che, in assenza di un reale e irreversibile spossessamento dei beni da parte del disponente, il trust non può essere considerato un autonomo soggetto d'imposta. Analogamente, la "subordinazione" del **potere gestorio** del trustee alla volontà del disponente aveva condotto l'Agenzia delle Entrate alla declaratoria di interposizione in tale risposta a interpello.

Curatore escluso dal ruolo dell'esperto indipendente

La cessione del complesso aziendale in esercizio provvisorio non rileva tra le esperienze qualificanti

/ Francesco DIANA

L'art. 3 comma 3 del DL 118/2021, ai fini dell'iscrizione nell'elenco degli **esperti** per la composizione negoziata della crisi, richiede, tra i vari requisiti, che il professionista documenti di aver maturato precedenti esperienze nel campo della **ristrutturazione** aziendale e della crisi di impresa.

Posto tale perimetro esperienziale, il Ministero della Giustizia, con le linee di indirizzo del [29 dicembre 2021](#), ha chiarito come occorra attribuire rilievo alle sole attività che, in materia concorsuale, siano finalizzate alla **preservazione** del valore aziendale e della salvaguardia della sua continuità, con ciò escludendo l'incarico di curatore fallimentare.

In merito, l'Ordine di Salerno ha chiesto chiarimenti circa la possibilità che, nell'ambito delle pregresse esperienze maturate e ai fini del computo dei due incarichi, possa rientrarvi la curatela fallimentare con **esercizio provvisorio** conclusasi con la cessione del complesso aziendale in funzionamento ovvero di rami di essa e, unitamente, la figura di **coadiutore** all'uopo nominato ex [art. 32](#) L. fall.

La richiesta, nel caso concreto, si lega alla considerazione che, sebbene in pendenza di fallimento, il curatore per effetto dell'esercizio provvisorio abbia non solo svolto funzioni e attività finalizzate alla conduzione del complesso funzionante ma, in una valutazione *ex post* del suo operato, abbia anche raggiunto il fine che la stessa composizione negoziata della crisi si prefigge, ossia la preservazione del **valore aziendale** la cui continuità è stata garantita senza alcuna interruzione. Al pari, e per le medesime ragioni, la figura del coadiutore che funge da ausiliario non solo e non tanto del curatore stesso quanto dell'intera **massa creditoria**, fornendo un'attività tecnica e integrativa funzionale, nel caso di specie, alla cessione del complesso aziendale.

Di diverso avviso il CNDCEC, che, con il P.O. 25 maggio 2022 n. [105](#), ha chiarito che, ai fini dell'iscrizione nell'elenco degli esperti di cui all'art. 3 comma 3 del DL 118/2021, tra le precedenti esperienze, è da escludersi *tout court* l'incarico di curatore fallimentare **senza** che si possa operare alcuna **distinzione** sulla base delle concrete fattispecie.

Di conseguenza, l'estromissione dall'elenco degli esperti si estende anche alle figure di coadiutore o delegato del curatore fallimentare ex art. 32 L. fall., come già chiarito dal CNDCEC con il P.O. n. [43/2022](#).

L'impossibilità di operare una distinzione che vada a considerare il precipuo fine realizzato e anche le spe-

cifiche attività concretamente esercitate non appare dirimente dei dubbi che permangono in merito a una esclusione, *sic et simpliciter*, della figura del curatore per lo più legata alla funzione storica del suo ufficio.

Perplessità di recente espresse da ADC e dall'UNGD-CEC che, in [documento](#) congiunto, hanno avanzato la richiesta di procedere a una **rivalutazione** delle Linee di indirizzo sulla base della considerazione che la figura dell'esperto, per diversi aspetti, si allinea alla professionalità e alle attività richieste al curatore fallimentare.

Due sono i punti principali di riflessione posti in tale occasione.

La prima riflessione si lega alle **capacità** e alle **esperienze** maturate dal curatore con richiamo all'esercizio dell'azione di responsabilità ex [art. 146](#) L. fall. e all'esercizio provvisorio ex [art. 104](#) L. fall. Con il primo richiamo, in particolare, si osserva come il curatore di sovente sia chiamato a instaurare **negoziazioni** con le parti interessate allo scopo di giungere a possibili transazioni, con ciò maturando quelle specifiche competenze nel campo della conduzione delle trattative di cui potersi servire nell'ambito della composizione negoziata.

Con il richiamo all'esercizio provvisorio si sottolinea, poi, la capacità del curatore di amministrare un complesso aziendale in funzionamento dovendo valutare, sin dalla nomina, la ragionevolezza di proseguire o meno l'attività imprenditoriale, similmente alla valutazione richiesta all'esperto circa la possibilità che l'impresa istante possa essere **risanata**.

Negoziazioni riconducibili alla composizione negoziata

Secondo tema di riflessione, invece, riguarda la scelta operata nelle Linee di indirizzo di ricomprendere la figura dell'**attestatore**, trascurando la possibile contraddizione regolamentare rispetto alla normativa vigente. In particolare, nell'ambito della composizione negoziata della crisi si escluderebbe la figura del curatore ammettendo quella del professionista indipendente trascurando, tuttavia, che quest'ultimo deve essere iscritto all'albo di cui all'[art. 356](#) del DLgs. 14/2019 al cui primo popolamento potranno accedere anche quei professionisti che dimostrino la nomina, negli ultimi quattro anni, in almeno due procedure, nella qualità di curatori fallimentari, commissari o liquidatori giudiziali.

Svolgere un'attività senza competenze è un "vantaggio" ai fini 231

Il vantaggio per l'ente dalla violazione delle norme antinfortunistiche può essere un risparmio di spesa o una massimizzazione della produzione

/ Maria Francesca ARTUSI

Il "vantaggio" della persona giuridica nel caso di infortuni sul lavoro è oggetto di numerosi approfondimenti giurisprudenziali. Torna su questo tema la sentenza n. [20559](#) della Corte di Cassazione, depositata ieri, a fronte di un evento che ha portato alla morte di cinque lavoratori e alle lesioni gravi di un altro.

Tali eventi si sono verificati in occasione delle operazioni di pulitura di un container, precedentemente adibito a trasporto di zolfo allo stato fuso, nel corso delle quali, si sono liberate delle esalazioni di **acido solfidrico** (o idrogeno solforato). La contestazione è stata effettuata nei confronti di diverse società che lavoravano in subappalto e la Cassazione ha qui confermato la responsabilità ex [art. 25-septies](#) del DLgs. 231/2001 per gli illeciti derivanti dai reati di omicidio colposo plurimo e di lesioni personali aggravati dalla violazione della disciplina antinfortunistica, proprio facendo leva sull'esistenza di un "vantaggio" per tali enti.

La sentenza ricorda che i criteri di imputazione oggettiva rappresentati dall'interesse e dal vantaggio, da riferire entrambi alla **condotta del soggetto agente** e non all'evento, ricorrono, rispettivamente, il primo, quando l'autore del reato abbia violato la normativa cautelare con il consapevole intento di conseguire un risparmio di spesa per l'ente, indipendentemente dal suo effettivo raggiungimento, e, il secondo, qualora l'autore del reato abbia violato sistematicamente le norme antinfortunistiche, ricavandone oggettivamente un qualche vantaggio per l'ente, sotto forma di risparmio di spesa o di massimizzazione della produzione, indipendentemente dalla volontà di ottenere il vantaggio stesso (Cass. n. [38363/2018](#), Cass. n. [2544/2016](#)).

Tale responsabilità amministrativa non può essere esclusa in considerazione dell'esiguità del vantaggio o della scarsa consistenza dell'interesse perseguito, in quanto anche la mancata adozione di cautele comportanti limitati risparmi di spesa può essere causa di **lesioni personali gravi** (Cass. n. [24697/2016](#)). Allo stesso modo il criterio di imputazione oggettiva dell'interesse può sussistere anche in relazione a una trasgressione isolata dovuta ad un'iniziativa estemporanea, senza la necessità di provare la natura sistematica delle violazioni antinfortunistiche, allorché altre evidenze fattuali dimostrino il collegamento finalistico tra la violazione e l'interesse dell'ente (Cass. n. [12149/2021](#)).

Nel caso di specie, la prova dell'esistenza del **vantaggio economico** obiettivamente ottenuto da una delle società mediante il subappalto, è stata evidenziata con il riferimento alla ricezione del compenso per il trasporto della cisterna.

Tale vantaggio viene messo in correlazione con il complessivo comportamento del legale rappresentante della società, essendo emerso che costui aveva assunto l'incarico di gestire la bonifica di cisterne precedentemente utilizzate per il trasporto di zolfo allo stato fuso, pur non avendo la sua società alcuna competenza ed esperienza in materia; aveva scelto quale ditta subappaltatrice, una impresa priva sia dei titoli prescritti dalla legge, sia della capacità tecnica e professionale proporzionate all'attività da svolgere; aveva omesso di consegnare alla medesima ditta subappaltatrice la "scheda dati sicurezza", redatta dal produttore relativa all'agente chimico trasportato (zolfo allo stato fuso), e nella quale era indicata anche la situazione di pericolo costituita dalla probabile presenza di idrogeno solforato; aveva, infine, interesse a gestire la bonifica delle cisterne.

Così facendo, in effetti, la società ottenne un documentato aumento di fatturato ed un ampliamento dei settori di operatività.

D'altra parte, la società che aveva affidato l'incarico è stata ritenuta responsabile dal momento che, pur essendo perfettamente a conoscenza dei rischi derivanti dall'immagazzinamento dello zolfo fuso nei tank containers, aveva omesso di fornire – attraverso i suoi rappresentanti ed agenti – le **doverose informazioni** sia in ordine alla tipologia del prodotto contenuto nelle predette cisterne, sia in ordine al pericolo per le persone di venire in contatto con lo stesso, violando gli obblighi di verifica della capacità tecnica del soggetto cui le cisterne sarebbero state affidate per il lavaggio.

Dal punto di vista processuale, la pronuncia in esame precisa altresì che, in tema di responsabilità da reato degli enti, la **separazione** delle posizioni processuali di alcuni degli imputati del reato presupposto per effetto della scelta di riti alternativi non incide sulla contestazione formulata nei confronti dell'ente né riduce l'ambito della cognizione giudiziale (così Cass. n. [49056/2017](#)).

Contributi degli enti pubblici solo nel quadro SF del modello 770

L'inserimento dei contributi erogati nel modello 770 di fatto assolve all'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 20 comma 2 del DPR 605/73

/ REDAZIONE

Con la risposta a interpello n. [308](#) pubblicata ieri, 26 maggio, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli **enti pubblici** che erogano alle imprese contributi assoggettabili a ritenuta, sono tenuti, al fine di adempiere agli obblighi dichiarativi, ad inserire i contributi erogati nel quadro SF del modello 770, ai sensi dell'[art. 4](#) del DPR 322/98.

L'inserimento dell'ammontare dei contributi erogati nel **modello 770**, sottolinea l'Amministrazione finanziaria, di fatto assolve all'obbligo di comunicazione previsto dall'[art. 20](#) comma 2 del DPR 605/73. Si tratta infatti di una norma di natura transitoria che prevede che, nelle more di una diversa disposizione stabilita con decreto del Ministero delle Finanze, le Pubbliche Amministrazioni che erogano contributi alle imprese commerciali assoggettabili a ritenuta d'acconto avrebbero dovuto comunicare, all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale dell'impresa percipiente, l'ammontare e la causale dei contributi erogati e l'importo delle ritenute effettuate. La **comunicazione** era da trasmettere entro il 30 giugno di ciascun anno con riferimento alle somme corrisposte nell'anno precedente.

Si sottolinea in primo luogo che i contributi concessi dalle Pubbliche Amministrazioni ad imprese commerciali, se sono erogati per ragioni diverse dall'acquisto di **beni strumentali**, sono da assoggettare a ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito, con obbligo di rivalsa, ai sensi dell'[art. 28](#) comma 2 del DPR 600/73.

Il citato [art. 4](#) del DPR 322/98, il quale disciplina gli obblighi dichiarativi del **sostituto d'imposta**, ha stabilito che i soggetti indicati nel titolo III del DPR [600/73](#), obbligati ad operare ritenute alla fonte, che corrispondono compensi, sotto qualsiasi forma, soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, sono tenuti a presentare ogni anno una dichiarazione in qualità di sostituti d'imposta.

Nello specifico, l'ammontare dei contributi corrisposti da enti pubblici è da inserire nel **quadro SF** del modello 770, rigo SF4 punto 13, con il codice D "contributi degli enti pubblici e privati e premi corrisposti dal Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo (...) e dalla Federazione italiana sport equestri (FISE), assoggettati alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'[art. 28](#), secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973".

Il DPR 322/98 ha sopperito alla mancata emanazione del decreto del MEF

L'**adempimento comunicativo** di natura transitoria previsto dall'[art. 20](#) comma 2 del DPR 605/73 è nel concreto assolto mediante l'inserimento dei dati nel suddetto quadro SF del modello 770 da inviare entro il 31 ottobre di ogni anno: il citato DPR [322/98](#), norma di rango primaria, ha sopperito alla mancata emanazione del decreto del Ministero delle Finanze.

Nuovo servizio per la riduzione dei premi INAIL

La riduzione dei premi ex L. 147/2013 per l'anno 2022 è del 15,27%

/ Fabrizio VAZIO

Con la circolare n. [20](#) del 16 maggio 2022, l'INAIL ha provveduto a comunicare la misura della riduzione per l'anno in corso con riferimento allo sconto previsto dalla L. [147/2013](#), pari al 15,27% (si veda "[Riduzione dei premi INAIL per i settori senza nuova tariffa](#)" del 19 maggio 2022).

Si tratta della riduzione applicabile ai premi speciali per i quali **non** è stato completato il procedimento di **revisione tariffaria**.

La riduzione è applicabile in particolare ai premi dovuti per alunni, pescatori autonomi associati in cooperative della piccola pesca marittima e della pesca nelle acque interne, addetti ai lavori di frangitura e spremitura delle olive, ai facchini nonché ai premi dovuti per l'assicurazione raggi X.

La riduzione è altresì applicabile ai contributi assicurativi della gestione agricoltura di cui al titolo secondo del DPR [1124/1965](#), riscossi peraltro dall'INPS.

L'Istituto ha reso disponibile, contestualmente all'uscita della circolare, il **nuovo servizio** "Richiesta di riduzione L. 147/2013 per le polizze speciali", finalizzato alla richiesta di sconto per il **primo biennio** di attività; le attività interessate sono pertanto quelle con data inizio uguale o successiva al 3 gennaio 2020.

Il servizio è disponibile sul sito istituzionale, nel menu **"Denunce"**. Gli intermediari, una volta effettuato l'accesso al portale INAIL mediante le proprie credenziali SPID, CNS o CIE dalla pagina My Home possono selezionare il servizio dal menù laterale "Denunce – Riduzione L. 147 Polizze Speciali" e accedere alla pagina iniziale ove si trovano le seguenti funzioni:

- "Richiesta Riduzione L. 147/2013", che consente all'utente di compilare e inviare la richiesta di riduzione per una tra le ditte in delega;
- "Richieste L. 147/2013 inviate", che consente di acce-

dere alla lista delle richieste inoltrate.

La procedura consente di visualizzare la **lista dei dati di lavoro** per i quali l'intermediario dispone di delega, selezionando la ditta per la quale inviare la richiesta di riduzione.

All'interno del servizio è possibile compilare la richiesta di riduzione ex L. 147/2013 solo per le PAT con polizza speciale con attività iniziata da non oltre un biennio. Le PAT con polizza speciale con attività iniziata da oltre un biennio sono visualizzate nell'elenco, ma non selezionabili.

Per la sola **polizza** relativa agli allievi iscritti ai corsi ordinamentali di istruzione e formazione professionale (IeFP), curati dalle istituzioni formative e dagli istituti scolastici paritari, accreditati dalle Regioni per l'erogazione dei percorsi di istruzione e formazione professionale, la domanda di riduzione deve essere presentata con il servizio on line "Comunicazione data di avvio dei corsi IeFP" (quadro R) compilando l'apposita sezione "Domanda per l'applicazione della riduzione prevista dalla legge 147/2013 al premio speciale unitario d.lgs. [150/2015](#)" (con riferimento a tale premio, si veda la circolare INAIL n. [4/2016](#)).

Ove l'istanza di riduzione nel corso del **biennio** sia stata già stata presentata e accolta, non vi è necessità di presentare una nuova domanda.

Si ricorda infine che è stato pubblicato sul sito dell'INAIL, nella sezione "Moduli e modelli – Assicurazione – Premio assicurativo", il **nuovo modulo** di domanda che gli utenti devono utilizzare per chiedere la riduzione dei contributi in **agricoltura** nei primi due anni di attività da inviare a dcod@postacert.inail.it.

Tale iter è necessario poiché le domande devono poi essere trasmesse all'INPS.

Esenti IVA i servizi dell'advisor finanziario per la cessione della partecipazione

I servizi finalizzati ad attuare la cessione di una partecipazione rientrano nell'attività di **intermediazione di valori mobiliari**. Pertanto, a tali prestazioni si applica il regime di esenzione IVA, in base al combinato disposto dei nn. 4 e 9 dell'[art. 10](#) comma 1 del DPR 633/72. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [299](#) pubblicata ieri, 26 maggio 2022.

Il caso esaminato riguarda una **holding** che è intenzionata a cedere una quota della partecipazione detenuta in un'altra società. A questo fine, la holding ha conferito l'incarico a una banca d'affari affinché la supporti nella selezione del soggetto cessionario.

In merito al trattamento IVA da applicare alle prestazioni rese dall'advisor finanziario, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito

che, in presenza di più prestazioni, sussiste un'**unica operazione economica esente** IVA, se tutti i servizi resi dal prestatore sono preordinati alla finalizzazione della cessione della partecipazione (risposta a interpello n. [852/2021](#)).

Con riguardo alla fattispecie sottoposta, dunque, è stato precisato che, in linea di principio, l'attività svolta dalla banca appare riconducibile nel novero delle attività di negoziazione di valori mobiliari. Tuttavia, è **onere** del soggetto passivo **verificare** che la predetta attività si configuri come una complessa operazione economica, non frazionabile artificiosamente, in cui la prestazione di servizi predominante presenti i tratti essenziali che contraddistinguono l'attività di mediazione.

All'emittente di fatture false non si confisca il profitto dell'utilizzatore

La Cassazione, nella sentenza n. [20551](#), depositata ieri, ha ribadito che, in relazione alla fattispecie di **emissione di fatture per operazioni inesistenti** al fine di consentire a terzi di evadere le imposte ([art. 8](#) del DLgs. 74/2000), la confisca – diretta o per equivalente, come il sequestro preventivo finalizzato a essa – del profitto del reato non può essere disposta sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime.

Il regime derogatorio previsto dall'[art. 9](#) del DLgs. 74/2000 – escludendo la configurabilità del concorso reciproco tra chi

emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale – impedisce, infatti, l'applicazione in questo caso del **principio solidaristico**, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo.

Di conseguenza, l'entità dei beni confiscabili deve essere rapportata non al profitto eventualmente conseguito dai terzi per effetto della emissione di fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti, ma solo al **prezzo del reato**, cioè all'eventuale compenso che l'emittente abbia percepito per l'emissione delle fatture (*cfr.* Cass. n. [25536/2019](#) e Cass. n. [15458/2016](#)).

Sviluppate le nuove retribuzioni per i settori legno e lapideo

È stato diffuso nella giornata di ieri dalle parti stipulanti del CCNL 13 marzo 2018 il [verbale integrativo](#) (datato 17 maggio) dell'accordo di rinnovo siglato il 3 maggio scorso (si veda "[Aumenti retributivi per PMI e imprese artigiane dei settori legno e lapideo](#)" del 12 maggio 2022), contenente lo sviluppo delle nuove retribuzioni con decorrenza maggio e settembre 2022, per le quali in precedenza era stato fornito il solo incremento medio. Di seguito si riportano i nuovi **importi validi dal 1° maggio**, mentre per quelli che entreranno in vigore nel prossimo mese di settembre si rinvia alla lettura del testo integrale dell'accordo integrativo.

Settore Legno, Arredamento e Mobili (imprese artigiane): liv. AS, 1.992,73 euro; liv. A, 1.857,40 euro; liv. B, 1.697,80 euro; liv. CS, 1.624,01 euro; liv. C, 1.549,48 euro; liv. D, 1.464,71 euro; liv. E, 1.387,09 euro; liv. F, 1.303,28 euro.

Settore Legno, Arredamento e Mobili (PMI): liv. AS, 2.013,13 euro; liv. A, 1.876,43 euro; liv. B, 1.715,20 euro; liv. CS, 1.640,65 euro; liv. C, 1.565,35 euro; liv. D, 1.479,71 euro; liv. E, 1.401,29 euro; liv. F, 1.316,63 euro.

Settore Lapidei, Escavazione, Marmo (imprese artigiane): liv. 1, 2.089,63 euro; liv. 2, 1.959,16 euro; liv. 3, 1.706,08 euro; liv. 4, 1.599,94 euro; liv. 5, 1.539,71 euro; liv. 6, 1.468,87 euro; liv. 7, 1.365,59 euro.

Settore Lapidei, Escavazione, Marmo (PMI): liv. 1, 2.109,99 euro; liv. 2, 1.978,24 euro; liv. 3, 1.722,70 euro; liv. 4, 1.615,53 euro; liv. 5, 1.554,71 euro; liv. 6, 1.483,18 euro; liv. 7, 1.378,90 euro.

Per tutti i settori è aumentato infine da 25 a 30 euro l'importo dell'**elemento aggiuntivo della retribuzione (EAR)** da corrispondere in cifra fissa ai lavoratori di ogni livello della scala classificatoria in applicazione dell'art. 44 del CCNL vigente.