

Mercoledì 25 maggio 2022

IL CASO DEL GIORNO

Test di prevalenza per le holding industriali con profili di criticità

/ Enrico TERRAGNI

L'introduzione dell'art. 162-bis del TUIR per mezzo del DLgs. 142/2018 ha rivisto i metodi di definizione delle società di partecipazione (c.d. "holding") ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, sostanzialmente connessi al peso delle partecipazioni iscritte in bilancio [...]

PAGINA 2

IL PUNTO FISCALITÀ INTERNAZIONALE

È residente estero il "non domiciliato" Uk

/ Luca FERRINI e Marco GALIOTTO

Il tema della necessità o meno della **iscrizione all'AIRE** ai fini della non assoggettabilità alle imposte sul reddito in Italia è stato oggetto di molteplici interventi giurisprudenziali e genera continuo nuovo contenzioso. L'evidenza normativa che vede le Convenzioni contro le doppie imposizioni fonte del diritto [...]

PAGINA 9

FISCO

Versamento della prima rata IMU 2022 con tre modalità

Esenti, tra gli altri, gli immobili merce e l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni differenti

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Scade il **16 giugno 2022** il termine per versare la prima rata dell'IMU per l'anno d'imposta 2022. Il comma 762 dell'art. 1 della L. 160/2019 prevede infatti il versamento dell'imposta locale dovuta al Comune per l'anno in corso in due rate:

- la **prima**, con scadenza il 16 giugno, corrisponde all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'**aliquota** e la detrazione del periodo d'imposta precedente;

- la seconda, con scadenza il 16 dicembre, corrisponde al saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno (al netto di quanto già versato con la prima rata), tenuto conto delle aliquote deliberate dal Comune.

Una disciplina *ad hoc* riguarda gli **enti non commerciali**, che, ex art. 1 comma 763 della L. 160/2019, devono versare l'imposta locale in tre rate:

- le prime due, ciascuna di importo pari al 50% dell'IMU dovuta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini del 16 giugno e del 16

dicembre dell'anno di riferimento; - l'ultima, a conguaglio, va versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento del versamento, in applicazione delle aliquote deliberate dal Comune.

In linea generale, si ricorda che il presupposto dell'imposta locale si identifica nel **possesso** di immobili, a eccezione di quelli che costituiscono abitazione principale o assimilata, purché non accatastata in A/1, A/8 o A/9 (art. 1 comma 740 della L. 160/2019).

Soggetti passivi sono anzitutto i possessori degli immobili, intendendosi per tali il proprietario o il titolare di un diritto reale sullo stesso, quale usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie (art. 1 comma 743 della L. 160/2019), mentre, per contro, non si qualifica come tale il nudo proprietario. Sono inoltre soggetti passivi:

- il locatario dell'immobile concesso in leasing, ancorché da costruire o in corso di costruzione;
- il concessionario di aree demaniali;
- il genitore [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Super ACE con penalizzazioni nella trasformazione

Circoscritta la nozione di intervallo di libera concorrenza ai fini TP

Nei rimborsi IVA interessi dovuti anche a fronte di sospensione cautelare

La sterilizzazione delle perdite guarda l'esercizio di emersione

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

FISCO

L'accordo di adesione non vincola il Fisco per gli anni successivi

/ Alfio CISELLO

Talvolta, si è indotti a pensare che, specie in ragione dell'**autonomia** dei **periodi di imposta**, una volta definito mediante adesione l'anno X, ciò non abbia alcun riflesso per [...]

PAGINA 4

Test di prevalenza per le holding industriali con profili di criticità

Diversi interventi di prassi chiariscono gli aspetti operativi dell'art. 162-bis del TUIR

/ Enrico TERRAGNI

L'introduzione dell'[art. 162-bis](#) del TUIR per mezzo del DLgs. [142/2018](#) ha rivisto i metodi di definizione delle società di partecipazione (c.d. "**holding**") ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, sostanzialmente connessi al peso delle partecipazioni iscritte in bilancio rispetto al totale dell'attivo. A distanza di alcuni anni, la disposizione presenta ancora zone d'ombra, su cui si registrano diversi interventi di prassi.

Con ordine, l'articolo distingue tra società di partecipazione finanziaria (c.d. holding "**finanziarie**") e non finanziaria (anche dette holding "**industriali**").

Queste ultime, a norma del terzo comma, sono le società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari, come definiti dalla lett. a) dell'[art. 162-bis](#) comma 1 del TUIR.

Per le holding industriali, infatti, il requisito di **prevalenza** richiesto dalla norma è integrato se, in base ai dati dell'ultimo bilancio, l'ammontare complessivo delle partecipazioni nei soggetti diversi dagli intermediari finanziari e gli altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati, sono superiori al 50% dell'attivo totale dello Stato patrimoniale (c.d. "test di prevalenza" o "asset test").

In prima battuta, il test per le holding "industriali", diversamente da quanto previsto per le holding "finanziarie" (comma 2), **non** richiede di considerare al numeratore del rapporto gli "**impegni** ad erogare fondi e le **garanzie** rilasciate", contenuti nella Nota integrativa a norma dell'[art. 2427](#) n. 9 c.c. e definiti dall'OIC [12](#).

La questione ha sollevato diverse perplessità e, recentemente, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 6 aprile 2022 n. [178](#), ha confermato la **differenza** tra i due metodi, poggiando proprio sul dettato delle due disposizioni.

In tale sede, l'Amministrazione ha richiamato un parere del Dipartimento delle Finanze (nota n. 10166 del 1° marzo 2022), dove pur riconoscendo le ragioni di coerenza sistematica, in assenza di un intervento legislativo, viene ritenuta "poco percorribile" una deroga al dato letterale.

Sul punto, Assonime aveva auspicato un'**uniformazione** dei due metodi per ragioni logico-sistematiche (circolare 21 settembre 2021 n. 28) e, in un'interrogazione parlamentare 17 aprile 2019 n. [5-01951](#), il Ministero aveva espresso la disponibilità da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria a chiarire gli aspetti sopra menzionati attraverso una modifica normativa.

Proseguendo, sul piano pratico, il generico rimando alle "**partecipazioni**" non agevola le operazioni di calcolo. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che ai fini del test non rilevano le partecipazioni iscritte nell'attivo circolante, purché destinate a soddisfare logiche di breve periodo. Al contrario, rientrano nel calcolo le partecipazioni che sono iscritte nell'attivo circolante a seguito del trasferimento dalle immobilizzazioni, in attesa del realizzo (risposte a interpello 19 aprile 2021 n. [266](#) e 24 maggio 2021 n. [363](#)).

Decisamente ampio appare, inoltre, il riferimento agli "**altri elementi patrimoniali intercorrenti**" con le società partecipate. Allo stato dell'arte, non sembrano esserci dubbi che rientrino nel novero i finanziamenti a esse erogate.

Rispetto ai rapporti di "**cash pooling**", invece, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che rilevano soltanto laddove presentino caratteristiche tali per essere considerati rapporti di finanziamento duraturi, finalizzati a supportare le attività di altri soggetti del gruppo, quali strumenti alternativi ai conferimenti e ai versamenti a fondo perduto (risposta a interpello 17 dicembre 2021 n. [834](#)).

In occasione della già citata interrogazione parlamentare è invece stato chiarito che esulano ai fini dell'asset test i rapporti infragruppo di natura commerciale quali, ad esempio, i crediti derivanti da canoni di locazione immobiliare, le *royalties* per l'utilizzo di marchi e brevetti ovvero i crediti per le imposte connessi al consolidato fiscale.

Tra gli ulteriori profili di criticità dell'asset test che si riversano sul piano pratico, si prenda ad esempio una società che, in virtù del contesto così riepilogato, si qualifica come holding, poiché le partecipazioni rappresentano oltre il 50% dell'attivo; tuttavia, presenta una **composizione "mista"** dei titoli partecipativi, poiché riferibili sia a intermediari finanziari, sia a soggetti diversi da questi ultimi.

Nel silenzio della norma, anche in tale frangente è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, chiarendo che occorre condurre un test "**bifasico**" (risposta a interpello 13 gennaio 2021 n. [40](#)). Superata una prima fase, volta a comprendere se il valore complessivo delle partecipazioni eccede il 50% dell'attivo, in secondo luogo – ove sia superato il "primo" test – la qualifica di holding "finanziaria" o "industriale" è attribuita in base a quale delle due componenti rappresenta la maggioranza delle partecipazioni detenute (e non dell'attivo).

Versamento della prima rata IMU 2022 con tre modalità

Esenti, tra gli altri, gli immobili merce e l'abitazione principale dei coniugi residenti in Comuni differenti

/ Lorenzo MAGRO e Arianna ZENI

Scade il **16 giugno 2022** il termine per versare la prima rata dell'IMU per l'anno d'imposta 2022. Il comma 762 dell'[art. 1](#) della L. 160/2019 prevede infatti il versamento dell'imposta locale dovuta al Comune per l'anno in corso in due rate:

- la **prima**, con scadenza il 16 giugno, corrisponde all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'**aliquota** e la detrazione del periodo d'imposta precedente;
- la seconda, con scadenza il 16 dicembre, corrisponde al saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno (al netto di quanto già versato con la prima rata), tenuto conto delle aliquote deliberate dal Comune.

Una disciplina *ad hoc* riguarda gli **enti non commerciali**, che, ex [art. 1](#) comma 763 della L. 160/2019, devono versare l'imposta locale in tre rate:

- le prime due, ciascuna di importo pari al 50% dell'IMU dovuta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini del 16 giugno e del 16 dicembre dell'anno di riferimento;
- l'ultima, a conguaglio, va versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento del versamento, in applicazione delle aliquote deliberate dal Comune.

In linea generale, si ricorda che il presupposto dell'imposta locale si identifica nel **possesso** di immobili, a eccezione di quelli che costituiscono abitazione principale o assimilata, purché non accatastata in A/1, A/8 o A/9 ([art. 1](#) comma 740 della L. 160/2019).

Soggetti passivi sono anzitutto i possessori degli immobili, intendendosi per tali il proprietario o il titolare di un diritto reale sullo stesso, quale usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie ([art. 1](#) comma 743 della L. 160/2019), mentre, per contro, non si qualifica come tale il nudo proprietario. Sono inoltre soggetti passivi:

- il locatario dell'immobile concesso in leasing, ancorché da costruire o in corso di costruzione;
- il concessionario di aree demaniali;
- il genitore assegnatario della casa familiare a seguito di provvedimento del giudice.

Per quanto riguarda le ipotesi di **esenzione** dall'imposta locale, si richiama anzitutto che, dal 2022, in ragione della modifica all'[art. 1](#) comma 741 della L. 160/2019 recata dall'[art. 5-decies](#) del DL 146/2021, viene riconosciuta la facoltà di scegliere (mediante indicazione in sede dichiarativa) un immobile da qualificare come "abitazione principale" anche quando i familiari del possessore abbiano residenza anagrafica e dimora abituale in immobili diversi siti in Comuni differenti.

Tra le ipotesi di esenzione IMU previste per il 2022, si

annoverano inoltre quelle per:

- i c.d. "immobili **merce**" ([art. 1](#) comma 751 della L. 160/2019);
- gli immobili accatastati nella categoria D/3 destinati a spettacoli **cinematografici**, teatri e sale per concerti e spettacoli, purché i proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate ([art. 78](#) commi 1 lett. d) e 3 del DL 104/2020);
- i fabbricati dichiarati inagibili a causa del **sisma** del 20 e 29 maggio 2012 che ha colpito le Regioni Emilia Romagna, Lombardia e Veneto, purché distrutti oppure oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 30 novembre 2012, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità ([artt. 22-bis](#) del DL 4/2022 e [8](#) comma 3 del DL 74/2012).

In riferimento alla determinazione dell'imposta dovuta, si ricorda anzitutto che l'IMU va calcolata proporzionalmente ai **mesi** dell'anno durante il quale il soggetto passivo ha posseduto l'immobile. Qualora il possesso si sia protratto per più della metà dei giorni di cui il mese è composto, questo viene computato per intero ([art. 1](#) comma 761 della L. 160/2019).

La base imponibile dell'imposta locale per i **fabbricati** è costituita dal valore della **rendita catastale** rivalutata del 5% e moltiplicata per i coefficienti di cui all'[art. 1](#) comma 745 della L. 160/2019.

Per i fabbricati classificabili nel **gruppo catastale D**, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, occorre fare riferimento ai valori delle scritture contabili ([art. 1](#) comma 746 della L. 160/2019).

Per i **terreni**, invece, la base imponibile viene determinata moltiplicando il reddito dominicale risultante in catasto al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, per un coefficiente pari a 135.

Per le **aree fabbricabili**, infine, la base imponibile viene determinata facendo riferimento al valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione, o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici.

Per quanto riguarda le **aliquote**, si rammenta che per la prima rata di versamento deve farsi riferimento a quelle deliberate per l'anno precedente.

Quanto alle modalità di **versamento**, è possibile utilizzare alternativamente: il modello F24; l'apposito bollettino postale; la piattaforma PagoPA. Il versamento non è dovuto se l'importo (riferito all'imposta complessivamente dovuta per anno) è inferiore a **12 euro** ([artt. 25](#) della L. 289/2002 e [1](#) comma 168 della L. 296/2006).

L'accordo di adesione non vincola il Fisco per gli anni successivi

Se in adesione si aumenta il prezzo di cessione delle partecipazioni, negli anni a venire è possibile la riqualificazione in conferimento

/ Alfio CISSELLO

Talvolta, si è indotti a pensare che, specie in ragione dell'**autonomia** dei **periodi di imposta**, una volta definito mediante adesione l'anno X, ciò non abbia alcun riflesso per gli anni successivi.

A livello concettuale senz'altro si tratta di un'affermazione corretta, vuoi come detto per l'autonomia dei periodi di imposta, vuoi in quanto l'accordo di adesione vincola le parti solo in relazione all'**atto sottoscritto**, non di certo per gli anni successivi o antecedenti.

La questione non è però così pacifica.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [16675](#) depositata ieri, ha sancito che l'Agenzia delle Entrate non è tenuta a recepire il contenuto dell'accertamento con adesione per le **annualità successive**.

Così, se, in relazione all'anno X, in sede di adesione il prezzo di una cessione di partecipazioni viene elevato, appare legittima la condotta dell'Agenzia delle Entrate che, in relazione all'anno ad esempio X+2, riqualifichi la cessione di partecipazioni in conferimento di partecipazioni.

Sia chiaro, il principio può essere accettato senza particolari critiche, ma bisogna prendere atto del fatto che, in un recente arresto, i giudici sono pervenuti a una **diversa conclusione**.

In sentenza viene precisato come l'accordo di adesione non abbia alcun effetto vincolante, men che meno possa equipararsi a un giudicato.

Nella sentenza di ieri si censura poi il ricorso del contribuente nella parte in cui veniva richiamato il legittimo affidamento.

Il legittimo affidamento non coglie nel segno, "non potendosi certo considerare l'accordo raggiunto per un determinato periodo di imposta ostativo con riferimento ad accertamenti relativi a periodi di imposta **successivi**, tanto più che, essendosi in presenza di **comportamenti elusivi**, il contribuente non può considerarsi sorpreso dall'attività accertatrice dell'Ammini-

strazione finanziaria".

Nella precedente sentenza 11 maggio 2021 n. [12372](#), è stato invece enunciato un principio diverso, ovvero: "in tema di accertamento con adesione di cui al DLgs. n. [218](#) del 1997, è lesiva del principio di **collaborazione e buona fede** la condotta dell'ufficio che, dopo aver emesso, in base alla proposta accettata dal contribuente, gli atti di accertamento con adesione per alcune annualità d'imposta, proceda, repentinamente, senza motivazione e nonostante il tempestivo e regolare adempimento degli atti già emanati, all'emissione per le **restanti annualità**, pure oggetto della proposta, di avviso di accertamento per l'originaria pretesa, sicché, in relazione al legittimo affidamento sulla regolare definizione della procedura di accertamento con adesione, è inesigibile la maggior pretesa costituita dalla differenza tra gli importi concordati e quelli richiesti".

Ribaltata nei fatti la precedente sentenza n. 12372/2021

Insomma, non solo si ammette la rilevanza del legittimo affidamento, ma nei fatti se ne estende l'ambito, giungendo ad affermare che ciò incide sulla debenza del tributo, che va ricondotta nella **misura pattuita** in sede di adesione, a differenza di quanto dice l'[art. 10](#) della L. 212/2000, norma circoscritta a sanzioni e interessi.

Si potrebbe anche accettare il ragionamento eseguito dai giudici nella sentenza di ieri, ma, allora, coerenza impone di ritenere **inutilizzabili i verbali** di adesione in giudizio, per entrambe le parti sia chiaro. Invece, la recente sentenza 28 febbraio 2022 n. [6391](#) va in senso diverso, specificando che i verbali valgono come **fonte di prova** e sono soggetti al prudente apprezzamento del giudice.

Super ACE con penalizzazioni nella trasformazione

In molti casi, l'unico periodo agevolato si è chiuso a una data anteriore a quella di emanazione delle norme di riferimento

/ Gianluca ODETTO

L'applicazione della c.d. "super ACE" vede alcune difficoltà di carattere operativo nei casi, frequenti, in cui il periodo d'imposta sia **inferiore all'anno solare** per effetto di operazioni straordinarie. Ciò si deve al fatto che il beneficio maggiorato compete, a norma dell'[art. 19](#) comma 2 del DL 73/2021, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Una situazione emblematica è quella della **trasformazione**. Prendendo ad esempio il caso della trasformazione da società di persone a società di capitali, se questa è stata effettuata nel 2021 la formulazione della norma non lascerebbe spazio a interpretazioni ulteriori rispetto a quella per cui l'agevolazione è confinata al solo periodo 2021 "ante trasformazione"; ciò porterebbe, peraltro, a situazioni paradossali per cui, se la trasformazione ha avuto effetto da una data antecedente al 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del DL [73/2021](#)), l'agevolazione spetterebbe per un periodo d'imposta chiuso a una data antecedente a quella di emanazione della norma di riferimento.

La problematica è, peraltro, amplificata dal fatto che **non esiste** alcuna norma che disciplini l'agevolazione "madre" (l'**ACE**) in caso di trasformazione in società di capitali. Sul punto, la circ. Assonime n. 17/2012 (§ 3.2.2) aveva richiamato il precedente della C.M. [76](#) del 6 marzo 1998 (§ 15) in materia di *Dual Income Tax*, secondo cui "la variazione in aumento del capitale investito, nei periodi di imposta successivi alla trasformazione stessa, rileverà secondo le regole disposte dal decreto legislativo in esame con riferimento al nuovo tipo di società anche per le variazioni in aumento del capitale investito formatesi prima della trasformazione stessa". Questo passaggio, a sua volta di non semplice lettura, dovrebbe interpretarsi nel senso per cui la società di capitali non può assumere *tout court* la base di calcolo maturata in capo alla società di persone, dovendo al contrario **ricostruire** *ex post*, sin dal 2011, i movimenti come se la stessa società fosse stata *ab origine* una società di capitali.

Ciò dovrebbe ulteriormente coordinarsi con le regole di calcolo previste per le **società di persone** dall'[art. 8](#) comma 3 del DM 3 agosto 2017, secondo cui gli utili di esercizio si computano per maturazione.

L'ipotesi che pare più corretta dovrebbe quindi essere quella per cui, posto che l'utile del 2020 ha già concorso alla formazione della base ACE della società di persone per il 2020 medesimo, la base di calcolo della "super ACE" dovrebbe essere confinata agli **incrementi del periodo 2021 "ante trasformazione"**, i quali dovrebbero comprendere anche l'utile del periodo interinale (ove

questo utile non dovesse rilevare, è realistico che la base della "super ACE" sia di importo molto basso, se non nulla).

La base di calcolo, peraltro, andrebbe poi **ragguagliata pro rata temporis**, in base al rapporto tra la durata del periodo d'imposta "ante trasformazione" e 365 giorni: l'[art. 2](#) comma 1 del DM 3 agosto 2017, infatti, prevede che, se il periodo di imposta è superiore o inferiore a un anno, la variazione in aumento vada ragguagliata alla durata del periodo stesso (tecnicamente, come rilevato dalle risposte dell'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2022, è il coefficiente di remunerazione – stabilito su base annuale – a essere ridotto in base a questa proporzione).

Va rimarcato che i calcoli intermedi non possono essere svolti nella dichiarazione da utilizzare (REDDITI 2021 SP), nella quale manca il rigo per la liquidazione della "super ACE". È presumibile che, al fine pratico di poter presentare la dichiarazione con una detassazione corretta, si parta dal **dato finale** (il reddito detassato), andando poi a ritroso con dati (incrementi, ecc.) che però a questo punto sarebbero meramente virtuali: è quindi necessario predisporre **prospetti** da presentare in caso di richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento al 2021 "post trasformazione", in cui la società è già una società di capitali, come detto a rigore la stessa non potrebbe beneficiare della "super ACE", trattandosi di un periodo d'imposta autonomo (pur se la formulazione dell'[art. 5-bis](#) del DPR 322/98 non è, sul punto, cristallina) e, come tale, del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020. Resterebbe la sola ACE "**ordinaria**", con coefficiente dell'**1,3%**, a sua volta ragguagliato *pro rata temporis*.

Questa impostazione, che segue la letteralità della norma, presenta però profili di **iniquità**, in quanto non tiene conto del fatto che, in molte situazioni, nel periodo agevolato la norma non esisteva ancora e costringe, in virtù della necessità di ragguagliare il coefficiente di remunerazione maggiorato alla minore durata del periodo d'imposta, a perdere una parte del beneficio.

In questi casi, ove la questione non sia risolta con un "ritocco" legislativo, si potrebbe – preferibilmente con interpello preventivo – fare istanza per accedere al beneficio in modo "**estensivo**", richiedendo la possibilità di agevolare anche il periodo 2021 "post trasformazione" o, in subordine, l'accesso alla "super ACE" per il periodo 2021 "ante trasformazione" senza ragguaglio del coefficiente di remunerazione, considerando per finzione che tale periodo d'imposta abbia durata annuale.

Nei rimborsi IVA interessi dovuti anche a fronte di sospensione cautelare

Per la Cassazione, la sospensione per controcrediti non preclude la maturazione degli interessi

/ Fabio Tullio COALOA e Andrea BONARIA

Con la sentenza n. [16097/2022](#) la Cassazione si è pronunciata su una frequente e importante questione, che riguarda la maturazione degli interessi a favore del contribuente sui crediti IVA chiesti a rimborso nell'ipotesi in cui l'Erario, vantando ragioni di credito opposte, emetta un **provvedimento cautelare** per sospendere la procedura di rimborso.

In particolare, la vicenda verteva sulla corretta liquidazione degli **interessi** relativi a un ingente **credito IVA** del secondo trimestre 2011 **chiesto a rimborso** e poi erogato nel 2014, che l'Agenzia tuttavia non aveva ritenuto dovuti relativamente al periodo compreso tra il ventesimo giorno del secondo mese successivo al trimestre in oggetto (20 agosto 2011) – come previsto dall'[art. 1](#) comma 16 del DL 417/1991 in combinato disposto con l'art. 1 del DM 15 febbraio 1979 – e la data in cui erano divenuti insussistenti, in quanto annullati dallo stesso Ufficio, i controcrediti portati da accertamenti a carico del contribuente istante (14 febbraio 2013). A tutela delle proprie ragioni, pare che l'Ufficio avesse emesso il fermo amministrativo ai sensi dell'[art. 69](#) del RD n. 2440/1923, non impugnato dal contribuente.

La motivazione della Cassazione sulle condizioni della legittima maturazione degli interessi durante il periodo di sospensione cautelare del rimborso IVA fa perno su argomenti di diritto interno e unionale.

Sotto il primo profilo, la Corte ha dichiarato che il **fermo** ha natura **cautelare e intrinsecamente provvisoria** (Cass. SS.UU. n. [2320/2020](#)), circostanza dalla quale derivano rilevanti conseguenze.

Qualora, infatti, non si accerti in giudizio che il credito invocato per paralizzare il rimborso sia suscettibile di dar luogo a compensazione con il credito fatto valere da controparte, gli effetti del fermo devono ritenersi elisi sin dall'origine (Cass. n. [13808/2004](#)): in linea generale la sede nella quale trova applicazione la disciplina sostanziale della compensazione è il processo (Cass. n. [34930/2021](#)), tenuto però conto che questa resta subordinata all'accertamento definitivo del controcredito da parte del giudice dinanzi al quale la medesima compensazione viene fatta valere (Cass. SS.UU. n. [23225/2016](#)).

Proprio a causa della natura intrinsecamente provvisoria, l'inefficacia del provvedimento di fermo si propaga a ritroso sino alla sua attuazione (Cass. SS.UU. n. [12103/2012](#)), **indipendentemente** dal fatto che vi sia stata o meno **impugnazione**: la tutela cautelare "non può generare l'effetto dichiarativo o la costituzione giudi-

ziale di un diritto, né può comportare la cristallizzazione della situazione oggetto di cautela".

La latitudine dei principi così formulati è scientemente confermata dal richiamo alla citata Cassazione a Sezioni Unite n. [2320/2020](#), laddove il provvedimento cautelare adoperato dall'Erario era la sospensione di cui all'[art. 23](#) del DLgs. n. 472/1997: pertanto, una volta esclusa la stabilità degli effetti della misura, è inevitabile la **legittima maturazione** degli interessi sul credito IVA chiesto a rimborso anche durante il periodo di vigenza del provvedimento cautelare.

Da questa prospettiva, quindi, si apprezza la **congruenza** dei principi della Cassazione con quelli desumibili dalla giurisprudenza della **Corte Ue** in materia di rimborsi IVA.

In primo luogo non esistono differenze per il soggetto passivo tra un rimborso tardivo dovuto a un trattamento amministrativo dell'istanza eccedente i termini e un rimborso tardivo avvenuto a seguito di atti che escludano illegittimamente il rimborso e che siano successivamente annullati (causa [C-431/12](#)).

D'altra parte, se è pur vero che va consentito lo svolgimento di una verifica fiscale che accerti la sussistenza dei presupposti del rimborso sotto il versante dell'esistenza di controcrediti che non consentano di procedervi – quantunque ciò comporti la proroga del termine per conseguire il rimborso e la dilazione della corresponsione degli interessi – è altrettanto fuori discussione che una siffatta proroga non può essere irragionevole a propria volta, sia per i termini sia per l'esclusione del riconoscimento di interessi (causa [C-107/10](#)): né può scalfire tale principio il fatto che il titolare del credito chiesto a rimborso abbia facoltà di prestare **garanzie** per abbreviare la procedura, posto che l'unico effetto di una siffatta opzione è la sostituzione dell'onere finanziario relativo all'immobilizzazione dei fondi corrispondenti all'eccedenza IVA per la durata della verifica con quello corrispondente all'immobilizzazione dell'importo della cauzione o al costo della garanzia.

Quantunque si tratti di un'apertura rilevante, non sembra tuttavia che la Corte abbia inteso confermare *tout court* la maturazione degli interessi sul rimborso IVA oggetto di sospensione: restano, infatti, validi i principi della Cassazione n. 17828/2021, secondo cui gli interessi sono dovuti **solo se** il provvedimento cautelare sia **illegittimo**, vale a dire ove non sussistano – in quanto accertate nel merito – le ragioni del controcredito da garantire.

La sterilizzazione delle perdite guarda l'esercizio di emersione

Non rileva il momento in cui si è verificato il fatto costitutivo delle perdite

/ Maurizio MEOLI

La mancata indicazione dei criteri di determinazione del **prezzo di emissione** delle azioni correlate ad un aumento di capitale è causa di annullabilità della delibera (e non di nullità della stessa). Ciò, peraltro, non viene immediatamente in rilievo nel caso in cui l'aumento in questione sia preventivamente offerto ai soci e solo in subordine ai terzi.

A tale delibera – ove funzionale al rispetto degli obblighi correlati ad un concordato preventivo – può dare legittimamente attuazione l'**amministratore giudiziario** nominato in forza dell'[art. 185](#) comma 6 del RD 267/1942 (come inserito dall'[art. 3](#) comma 6 del DL 83/2015 convertito).

In relazione ad essa, inoltre, è possibile avvalersi della disciplina dettata in materia di **sterilizzazione delle perdite**, ex [art. 6](#) del DL 23/2020 convertito, che, con il suo riferimento, prima, alle perdite "emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020" e, poi, anche a quelle "emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2021", prende in considerazione l'anno di esercizio di emersione della perdita e non il momento in cui si sia verificato il fatto costitutivo della stessa.

Sono queste le importanti indicazioni che emergono dal provvedimento cautelare del Tribunale di Napoli del [2 aprile 2022](#).

La vicenda – per come ricostruibile sulla base delle sole indicazioni che è possibile trarre o desumere dal provvedimento in questione – attiene ad una spa in concordato preventivo che, all'inizio del 2021, decideva, con apposita delibera assembleare adottata all'unanimità, di delegare al CdA un aumento di capitale di circa 2 milioni di euro – offerto in opzione ai soci e, in caso di mancato esercizio del diritto di opzione, ai terzi – al fine di **dare esecuzione** agli obblighi assunti in sede di richiesta del beneficio concordatario.

Il CdA, peraltro, non procedeva al suddetto aumento. Ragione per cui il Tribunale, avvalendosi della previsione dell'[art. 185](#) comma 6 del RD 267/1942 (come inserito dall'[art. 3](#) comma 6 del DL 83/2015 convertito), sentiti la società e il commissario giudiziale, revocava l'**organo amministrativo** e nominava un amministratore giudiziario attribuendogli il potere di compiere ogni atto necessario a dare esecuzione al concordato.

Verso la fine dello scorso anno, quindi, l'amministratore giudiziario deliberava, in sostituzione del CdA, il suddetto aumento di capitale.

Contro tale decisione ricorrevano due soci della spa, chiedendone anche la sospensione, per i seguenti motivi:

- **nullità derivata** (dalla nullità della delibera assembleare di aumento) per mancata indicazione dei criteri di determinazione del prezzo di emissione delle azioni;
- **nullità propria** (o, in subordine, annullabilità) perché l'aumento era assolutamente insufficiente rispetto ad un patrimonio netto negativo per oltre 20 milioni di euro, perché si collocava in un concordato preventivo oramai inadempito e perché si avvaleva della sterilizzazione delle perdite ex [art. 6](#) del DL 23/2020 convertito senza considerare che tale disciplina non potesse trovare applicazione, dovendosi avere come riferimento il **momento di verifica** del fatto costitutivo della perdita.

Il giudice napoletano rigetta il ricorso.

Quanto al primo aspetto, osserva come la mancata fissazione del prezzo di emissione delle azioni non presenti rilievo per due ragioni: perché l'impugnazione era avvenuta in termini che legittimavano solo contestazioni di vizi di nullità, e **non di annullabilità**, come nel caso di specie, e perché l'aumento era preventivamente rivolto ai soci, per i quali il prezzo era stabilito sulla base del capitale e delle azioni esistenti, e solo in subordine a terzi.

Esproprio d'ufficio delle facoltà gestorie della società debitrice

Quanto al secondo profilo, si osserva come, correttamente, al fine di supplire all'inerzia del debitore concordatario, si era data applicazione al citato [art. 185](#) comma 6 del RD 267/1942 (come inserito dall'[art. 3](#) comma 6 del DL 83/2015 convertito), che si colloca nel contesto di un intervento normativo che, pur favorendo la ristrutturazione e il mantenimento della continuità aziendale su ricorso della società, può tradursi, per realizzare tali fini, anche in una **sottrazione dell'azienda** alla società, "con una pervasività del potere del tribunale" – riconoscono i giudici – "che non trova figure affini nel diritto commerciale".

Quanto ai rilievi attinenti all'[art. 6](#) del DL 23/2020 convertito, infine, si sottolinea come il testo normativo attenga proprio ai fatti di causa. Esso, infatti, è ritenuto chiaro nel disegnare una **deroga** che rileva nella misura in cui viene a riverberarsi sull'esercizio (2020 o 2021) che dovrebbe poi determinare l'attivazione delle procedure di copertura delle perdite rilevanti ex [artt. 2446 e 2447](#) c.c.: "per cui il termine di riferimento è l'anno di esercizio e non quando si è verificato il fatto costitutivo della perdita".

È residente estero il “non domiciliato” Uk

Il Fisco italiano non può presumere la residenza in Italia per il solo fatto che una parte dei redditi della persona non sono tassati nel Regno Unito

/ Luca FERRINI e Marco GALIOTTO

Il tema della necessità o meno della **iscrizione all'AI-RE** ai fini della non assoggettabilità alle imposte sul reddito in Italia è stato oggetto di molteplici interventi giurisprudenziali e genera continuo nuovo contenzioso. L'evidenza normativa che vede le Convenzioni contro le doppie imposizioni fonte del diritto di rango superiore alla norma interna ([art. 75](#) del DPR 600/73) è purtroppo ancora spesso dimenticata dai supremi giudici e, di conseguenza, anche dagli Uffici accertatori.

In questo contesto, un ulteriore “fronte” è legato alla supposta **possibilità**, per il Fisco italiano, di negare la residenza estera alla persona fisica che adotta un regime fiscale in cui si pagano le imposte solo su redditi prodotti internamente e non sui redditi prodotti all'estero. Il caso, ad esempio, è quello del regime dei “residenti non domiciliati” del Regno Unito.

L'[art. 4](#), paragrafo 1, primo periodo del modello OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni afferma che “l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga”; il secondo periodo del medesimo paragrafo 1 evidenzia che non sono considerate residenti “le persone che sono assoggettate a tassazione in questo Stato contraente soltanto per i redditi provenienti da fonti ivi situate”.

Il successivo art. 4, par. 2 afferma poi che, quando una **persona fisica** è residente in entrambi i Paesi, la situazione di doppia residenza è risolta sulla base delle *tie breaker rules* (presenza di abitazione permanente, centro degli interessi vitali, soggiorno abituale, ecc..).

Il secondo periodo del par. 1 è stato oggetto di frequenti fraintendimenti sia in sede di verifiche fiscali, sia in giurisprudenza (si veda, ad esempio, Cass. n. [21694/2020](#), § 12.2). Esistono, infatti, **regimi fiscali**, quale quello dei c.d. “residenti non domiciliati” nel Regno Unito e il non dissimile regime previsto dall'[art. 24-bis](#) del TUIR, nei quali le persone fisiche che li adottano subiscono l'imposizione fiscale soltanto per i redditi prodotti nello Stato.

Per esempio, nel **regime dei residenti** non domiciliati del Regno Unito la tassazione dei redditi prodotti all'estero può essere esclusa (è un'opzione data al contribuente) fino a che tali redditi non siano trasferiti nel Regno Unito (principio di *remittance basis*). Il regime dell'[art. 24-bis](#) del TUIR consente, per contro, a chi si trasferisce in Italia di pagare una imposta sostitutiva fissa (100.000 euro annui) e di rendere totalmente

esenti da imposta tutti i redditi esteri.

Ciò non può, però, portare alla conclusione per cui chi adotta il **regime dei residenti** non domiciliati nel Regno Unito o quello dell'[art. 24-bis](#) del TUIR non possa essere considerato effettivamente residente l'uno nel Regno Unito e l'altro in Italia, sulla base del fatto che l'[art. 4](#) del modello OCSE non considera residenti ai fini convenzionali “le persone che sono assoggettate a tassazione in questo Stato contraente soltanto per i redditi provenienti da fonti ivi situate”.

In primo luogo, lo stesso art. 4 attribuisce la valutazione sulla residenza di una persona fisica allo Stato interessato. Né il Regno Unito, né l'Italia, negherebbero quindi la **piena residenza** nel Paese di una persona fisica che adottasse uno dei suddetti regimi.

Il Fisco italiano ha, in definitiva, pieno titolo di valutare se una persona fisica è residente in Italia, ma non può pretendere di **sostituirsi** al Fisco inglese per stabilire se una persona fisica è residente nel Regno Unito (e ciò indipendentemente dall'iscrizione o meno all'AI-RE della stessa).

La norma del secondo periodo dell'[art. 4](#), par. 1 del modello OCSE ha un intento antielusivo, finalizzato ad escludere dalla residenza chi non ha nessun tipo di legame con il Paese, se non il **pagamento delle imposte** provenienti dalle fonti ivi situate. Il residente non domiciliato Uk vive nel Regno Unito e paga le imposte solo sul reddito ivi prodotto, ma i redditi esteri saranno tassati se trasferiti nel Regno Unito. In qualche modo, quindi, sono i redditi esteri ad essere “non domiciliati”, non lui.

Alla medesima soluzione interpretativa si può giungere altresì con una attenta analisi del Commentario del modello OCSE delle Convenzioni (ma la stessa circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [17/2017](#), Parte III, § 7, riferita all'[art. 24-bis](#) del TUIR, sembra dare credito alle **tesi** qui sostenute).

In conclusione, per quanto l'interpretazione opposta a quella qui sostenuta non risulti giuridicamente sostenibile, non è detto che essa non possa essere abbracciata da un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, è bene da un lato porre la massima attenzione in sede di trasferimento nel Regno Unito o in altri Paesi che prevedano **regimi analoghi** (adottando questo tipo di regime solo se realmente conveniente, e consci del fatto che il Fisco italiano potrebbe “disapprovarlo”) e dall'altro prepararsi ad un serio contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate in caso di contestazione sul punto.

La rendicontazione di sostenibilità andrà inserita nella Relazione sulla gestione

L'EFRAG ha messo in consultazione per conto della Commissione Ue gli standard europei di riferimento

/ Paolo VERNERO e Benedetta PARENA

Il 21 aprile 2021, unitamente ai primi atti delegati sulla tassonomia europea, la Commissione europea ha pubblicato una proposta di modifica alla Direttiva sulla dichiarazione non finanziaria – DNF (entrata in vigore nel nostro Paese con il DLgs. [254/2016](#)); detta modifica è anche denominata *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD o in italiano Direttiva Reporting Societario di Sostenibilità).

La direttiva pone le basi per un flusso coerente ed efficiente di informazioni sulla **sostenibilità** lungo la catena di valore economico-finanziaria sulla base di **standard europei** prefissati. Le informazioni comunicate dalle imprese saranno pertanto a disposizione degli analisti delle banche, delle compagnie di assicurazione, delle società di gestione del risparmio e delle agenzie di rating, degli investitori finali, delle organizzazioni non governative e, più in generale, di tutti gli stakeholder che desiderano una maggiore responsabilizzazione delle imprese per il loro impatto sociale e ambientale.

La CSRD proposta dalla Commissione prevede l'adozione degli *EU sustainability reporting standards* (ESRS) e in questo contesto è stato chiesto all'*European financial reporting advisory* (EFRAG) di fornire consulenza tecnica alla Commissione europea sotto forma di nuove bozze di norme e/o di modifiche e implementazione alle esistenti circa la rendicontazione della sostenibilità. Per non appesantire le incombenze delle PMI quotate, la Direttiva prevede l'utilizzo di **standard semplificati**. Sono **escluse** dall'applicazione le cosiddette **microimprese**, mentre le PMI non quotate potranno aderire su base volontaria (d'altronde questa circostanza è già prevista oggi dall'[art. 7](#) del DLgs. 254/2016).

L'obbligo entrerà in vigore con riferimento ai bilanci con esercizio finanziario aventi inizio il **1° gennaio 2023** (o in data successiva), mentre per le PMI a decorrere dal **2026**, ma è facile pensare che gli standard diventeranno il riferimento per tutti gli stakeholder e i mercati in generale, anche in considerazione della stretta collaborazione fra EFRAG e l'autorevole *Global reporting initiative* (GRI), nato proprio con l'obiettivo di aiutare sia il pubblico che il privato a comprendere, misurare e comunicare l'impatto che una qualsiasi attività possa avere sulle varie dimensioni della sostenibilità (economica, ambientale e sociale) nonché fonte degli standard che rappresentano le migliori *best practices* a livello globale per il reporting di sostenibilità.

Lo scorso 29 aprile l'EFRAG ha quindi pubblicato (in

consultazione sino al prossimo 8 agosto) gli **standard europei** per il **reporting di sostenibilità** (ESRS). I documenti presentati in questa tornata non includono né standard di settore né standard personalizzati per le PMI, anche se si possono già cogliere importanti spunti per quelle piccole imprese che vorranno/dovranno orientarsi verso la rendicontazione di sostenibilità.

Gli *Exposure draft* sono articolati in:

- due **"cross-cutting standards"**, ovvero standard il cui contenuto si applica trasversalmente a tutti gli standard di rendicontazione e che includono i Principi generali e le aree di rendicontazione da seguire (ESRS 1 *General principles*) e le indicazioni relative alle richieste di rendicontazione in tema di caratteristiche generali dell'azienda, contesto di riferimento, strategia, business model e governance (ESRS 2 *General, strategy, governance and materiality assessment disclosure requirements*).

- undici **"standard sector-agnostic"** (standard specifici), che definiscono le informazioni di sostenibilità considerate rilevanti per tutti i settori di attività e quindi applicabili a tutte le realtà aziendali. Questi includono cinque standard ambientali, quattro standard sociali e due standard di Governance. Particolare attenzione viene posta da EFRAG al concetto di "doppia materialità" che rimanda all'influenza dei rischi ESG sulle performance economico-finanziarie delle aziende, da un lato, e alle ripercussioni del business aziendale sugli aspetti di sostenibilità, dall'altro.

Con particolare riferimento agli standard **specifici**, va ribadito che gli stessi riguardano i fondamentali fattori della sostenibilità previsti dalla Direttiva CSRD, raggruppati nell'acronimo ESG; il focus è incentrato sui rischi e sui relativi impatti indipendentemente dai settori di appartenenza.

Per ciascuna categoria trattata vengono definiti i requisiti che le aziende devono soddisfare e di cui devono render conto nel reporting di sostenibilità aziendale. L'EFRAG, inoltre, riporta una guida all'applicazione dei seguenti requisiti:

- per gli **standard ambientali**: E.1: clima; E.2: inquinamento; E.3: acqua e risorse marine; E.4: biodiversità ed ecosistema; E.5: economia circolare;
- per gli standard **sociali**: S.1: lavoro dipendente; S.2: fornitori e forza lavoro nella catena del valore; S.3: territorio e comunità interessate; S.4: utilizzatori e consumatori finali;
- per gli standard **di governance**: G.1: governance, controllo dei rischi e controllo interno; G.2: gestione degli

affari.

Circa gli standard sulla governance (e in particolare al nuovo *disclosure requirement* dell'Ed ESRS G1) non può non osservarsi una forte convergenza dell'informativa non finanziaria, in forte assonanza con quella finanziaria, verso l'attuazione degli **adeguati assetti** organizzativi amministrativi e contabili (O.A.C.) quale miglior esplicitazione del principio di corretta gestione dell'impresa che già con la riforma del 2003 (in particolare gli [artt. 2381](#) e [2403](#) c.c.) e poi con la modifica del secondo comma dell'[art. 2086](#) c.c. del 2019, sono usciti dall'alveo delle *best practices* aziendali per assurgere al rango di norme di legge, assumendo quale linea guida il c.d. *risk approach*, oggi sempre più indirizzato verso modelli di business sostenibili.

Gli O.A.C. dovranno plasmarsi alle nuove esigenze po-

ste dai fattori ESG tenuto conto della situazione geopolitica contingente, particolarmente incerta.

In questo contesto sarà certamente interessante comprendere i vantaggi anche in termini di creazione di valore, per le PMI che in forza della *self regulation* intenderanno recepire su base volontaria la rendicontazione sulla sostenibilità.

Il documento in esame conferma che le informazioni dovranno essere inserite nella **Relazione sulla gestione** e in merito non possiamo non osservare che già oggi l'[art. 2428](#) c.c. prevede esplicitamente che la Relazione contenga "... una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta... e, se del caso, (anche di, *ndr*) quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale".

Tale requisito è imprescindibile a fronte della tardività della domanda

L'art. [2](#) comma 1 del DL 118/2021 conv. L. [147/2021](#) riconosce all'imprenditore che versa in condizione di **squilibrio patrimoniale** o economico-finanziario, tale da renderne probabile la crisi o l'insolvenza, la possibilità di chiedere la nomina di un esperto indipendente, al fine di avviare la composizione negoziata quando risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa.

La relativa domanda è pubblicata nel Registro delle imprese unitamente all'accettazione dell'esperto e, dal giorno della pubblicazione, i creditori non possono acquisire diritti di prelazione se non concordati con l'imprenditore né possono **iniziare** o proseguire azioni esecutive e cautelari sul suo patrimonio o sui beni e sui diritti con i quali viene esercitata l'attività d'impresa. Non sono, tuttavia, inibiti i pagamenti.

Dal giorno della pubblicazione e fino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, inoltre, la sentenza dichiarativa di fallimento o di accertamento dello **stato di insolvenza** non può essere pronunciata.

I creditori interessati dalle misure protettive non possono, unilateralmente, rifiutare l'adempimento dei contratti pendenti o provocarne la risoluzione, né possono anticiparne la scadenza o modificarli in danno dell'imprenditore per il solo fatto del mancato pagamento dei loro crediti anteriori rispetto alla pubblicazione dell'istanza.

In forza del successivo [art. 7](#) del DL 118/2021, quando l'imprenditore formula la richiesta di cui all'art. 6 comma 1, con ricorso presentato al tribunale, ex [art. 9](#) del RD 267/42, **"lo stesso giorno** della pubblicazione dell'istanza e dell'accettazione dell'esperto", chiede la conferma o la modifica delle misure protettive e, ove occorra, l'adozione dei provvedimenti cautelari necessari per condurre a termine le trattative. Entro 30 giorni dalla pubblicazione di cui all'art. 6 comma 1, l'imprenditore chiede la pubblicazione nel Registro delle imprese del numero di ruolo generale del procedimento instaurato.

L'omesso o il ritardato deposito del ricorso è causa di

Nella fattispecie esaminata dal Tribunale di Catanzaro [22 aprile 2022](#), a fronte di un **notevole** ritardo del debitore nella richiesta di conferma, i giudici hanno dichiarato l'inefficacia delle misure protettive.

Si è osservato, in particolare, che, per ritenere ammissibile una richiesta tardiva di "concessione" (e non di mera conferma o modifica) delle misure – scaduto il termine finale dell'accettazione dell'incarico dell'esperto – il debitore dovrebbe fornire **indicazioni** sull'andamento (proficuo o meno) delle trattative: tale elemento diventa, quindi, imprescindibile a fronte del ritardo.

Potrebbe, invece, prescindere da esso ove sia rispettato il **termine** di cui all'art. 7, considerato che, in tal caso, il debitore versa ancora in una fase iniziale della negoziazione funzionale al possibile accordo.

Nella specie, invece, il debitore non aveva indicato neppure l'ipotetico ostacolo che alle trattative sarebbe stato frapposto dalle iniziative di uno o più creditori.

Anche in relazione a tale profilo, secondo i giudici, va chiarito come dal dato letterale delle norme citate si evince che le predette misure non hanno riguardo indistintamente a tutto il ceto creditorio, ma esclusivamente a quei creditori rilevanti ai fini del **buon esito** della composizione negoziale e che abbiano adottato iniziative, anche stragiudiziali, ma univoche e ostili alle iniziative del debitore.

In applicazione della previsione dei cui all'art. 7 comma 3 del DL 118/2021 conv. L. [147/2021](#), quindi, i giudici, verificato che il ricorso per la conferma delle misure non era stato depositato nel termine previsto dal comma 1, hanno dichiarato l'**inefficacia** delle misure senza fissare l'udienza.

Parere favorevole del Consiglio di Stato

L'approdo interpretativo potrebbe avere rilievo anche con l'entrata in vigore del Codice della crisi, rinviata al 15 luglio 2022 ([art. 42](#) del DL 36/2022), ove la disciplina della composizione negoziata sarà trasfusa per effetto del schema di decreto correttivo, il cui iter di approvazione è ancora in corso, ma che ha già registrato il parere favorevole, con osservazioni, del Consiglio di Stato 13 maggio 2022 n. 832.

Non si può disapplicare la convenzione urbanistica che realizza la condizione

Tale atto è individuale nonostante sia astrattamente disapplicabile

/ Silvio RIVETTI

La facoltà del giudice tributario di **disapplicare** i regolamenti amministrativi e gli atti generali che ritenga illegittimi non si estende agli atti amministrativi individuali o particolari, che non delineano i presupposti dell'imposizione; quali sono le convenzioni attuative degli accordi di programma di variante ai piani regolatori, visto il loro contenuto eminentemente negoziale.

È quanto sancisce la sentenza di Cassazione n. [10027](#) del 29 marzo 2022, la quale, decidendo a proposito della liquidazione di imposte proporzionali di **registro e ipocatastali** sulla cessione di terreni, sospensivamente condizionata alla variazione degli strumenti urbanistici in vista della loro edificabilità, ha colto l'occasione per tracciare migliori confini al potere/dovere attribuito ai giudici tributari dall'art. 7 comma 5 del DLgs. 546/1992, di vagliare incidentalmente la legittimità degli atti amministrativi "presupposto" di quelli impositivi.

La controversia vede la sua origine nell'operazione di compravendita di suoli, da parte di proprietari privati a favore di una società immobiliare, nell'ottica del loro utilizzo a fini di edilizia residenziale convenzionata. La cessione immobiliare veniva subordinata alla condizione sospensiva "complessa" del **completamento dell'iter** amministrativo di variazione degli strumenti urbanistici rilevanti, funzionale alla conversione dei suoli in terreni edificabili. In particolare, l'iter in questione comprendeva la stipula dell'apposito accordo di programma tra le amministrazioni interessate (ai sensi dell'[art. 34](#) del DLgs. 267/2000, c.d. TUEL) in variante al Piano regolatore generale del Comune; la sua approvazione e ratifica in sede provinciale e comunale; e infine la stipulazione della convenzione attuativa, funzionale al rilascio della concessione edilizia richiesta. In sede di tassazione l'Agenzia delle Entrate, ritenendo avverata la condizione sospensiva sopra descritta, e riscontrata l'omissione della relativa denuncia all'ufficio come prescritto dall'[art. 19](#) del DPR 131/1986 recuperava in capo alle parti contraenti le maggiori imposte di registro e ipocatastali, ai sensi dell'[art. 27](#) comma 2

del DPR 131/86. Dal canto loro, le parti contestavano in giudizio l'avviso di liquidazione erariale anche in relazione al **vizio di legittimità** della convenzione urbanistica accessiva, a loro dire invalida perché stipulata da chi non era qualificabile come proprietario dei terreni.

Da tale vizio amministrativo, riguardante un atto "presupposto" facente parte della sequenza rilevante ai fini della condizione sospensiva, le parti deducevano l'inefficacia della vendita dei terreni e quindi la nullità dell'imposizione fiscale connessa. Tale argomento convinceva il giudice regionale che, **sindacando pregiudizialmente** la legittimità della predetta convenzione ai sensi dell'art. 7 comma 5 citato, ne disapplicava il contenuto e concludeva per l'inefficacia della cessione immobiliare e il venir meno della tassazione, stante il mancato completamento della fase integrativa dell'efficacia del contratto di compravendita ai fini della denuncia *ex* [art. 19](#) del DPR 131/86.

Atto soggetto a denuncia

A seguito del ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la Cassazione corregge la sentenza regionale, rilevando come il potere di disapplicazione del giudice tributario di cui al predetto art. 7 comma 5 debba essere esercitato nel rispetto di più precisi limiti oggettivi, in applicazione del **principio generale** di cui all'art. 5 della L. 2248/1865, Allegato "E" (e sempreché tale potere risulti evocato dalle parti nei motivi d'impugnazione dedotti in giudizio).

Secondo la Suprema Corte, infatti, la disapplicazione giudiziale deve necessariamente investire i soli atti amministrativi idonei a disciplinare, mediante regole generali, i presupposti dell'imposta contestata; e non anche quegli altri atti "**individuali**" che, benché ricadenti nell'area del diritto pubblico, non possono incidere sull'esercizio delle facoltà impositive delle amministrazioni, a causa del loro contenuto di "contrattualizzazione" dell'azione amministrativa.

Da giugno nuova procedura per il Fondo di solidarietà del trasporto aereo

L'INPS illustra le novità procedurali per la gestione della prestazione integrativa del trattamento di CIGS

/ Luca MAMONE

Tra le diverse prestazioni di carattere economico erogate dal Fondo di solidarietà del trasporto aereo ai sensi dell'art. 5 comma 1 del DM 95269/2016, oltre alle indennità di NASpI e della mobilità, assume particolare rilievo una **prestazione integrativa** del trattamento di cassa integrazione guadagni straordinaria.

In merito a tale prestazione, con la circ. n. 61 pubblicata ieri l'INPS ha inteso illustrare le novità procedurali introdotte nell'ottica di una **semplificazione** dell'attuale attività istruttoria e di gestione dei pagamenti.

In particolare, l'Istituto previdenziale ha precisato che il nuovo processo è finalizzato al superamento delle criticità evidenziate dall'attuale sistema di gestione dei pagamenti attraverso specifiche innovazioni procedurali.

La prima consiste in un'**omogeneizzazione** dei flussi, in quanto la trasmissione dei dati utili al calcolo della prestazione integrativa della CIGS avverrà esclusivamente tramite UniEmens, e questo consentirà di standardizzare in un unico processo la gestione del pagamento, evitando una duplicazione dei flussi.

In seconda battuta, le nuove procedure consentiranno una **riduzione** dei tempi di erogazione della prestazione in quanto i dati necessari all'erogazione del trattamento saranno già disponibili nei flussi UniEmens.

Infine, si evidenzia che l'istruttoria della domanda avrà un **approccio proattivo**, basato sulla individuazione preventiva e sulla eventuale rimozione di ogni fattore che possa influire negativamente sul buon esito del pagamento, garantendo in tale modo una gestione più rapida, efficace e mirata dell'intero processo.

Il nuovo processo di pagamento sarà operativo per tutte le domande presentate dal **1° giugno 2022**, per eventi decorrenti dalla medesima data.

In riferimento, invece, alle domande afferenti a periodi che si collocano **a cavallo** del 1° giugno 2022, restano confermate le attuali modalità di trasmissione dei dati di pagamento, che prevedono l'obbligo aziendale di invio dei file mensili.

Operativamente, nella circolare in questione si evidenzia che a decorrere dal mese di competenza giugno 2022, l'azienda, tramite i flussi UniEmens, dovrà comunicare la **retribuzione mensile** percepita dal lavoratore, calcolata in rapporto al numero di ore (o di giornate, per il personale navigante) effettivamente svolte, non-

ché neutralizzare le ore/giornate di mancata prestazione, nel mese di riferimento.

L'azienda sarà altresì tenuta a esporre mensilmente in UniEmens il **divisore orario** contrattuale previsto dal CCNL di riferimento, che definirà il numero di ore medie sulla base del quale sarà determinato il valore della retribuzione oraria.

Entrando nello specifico, sempre a partire dal mese di competenza giugno 2022 le aziende interessate, contraddistinte dal codice di autorizzazione "4P", avente il significato di "Fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale", dovranno valorizzare all'interno di "DenunciaIndividuale", "DatiRetributivi", "InfoAggcausaliContrib", i seguenti elementi (senza valenza contributiva): nell'elemento "Codice-Causale" dovrà essere indicato il codice "FSTA"; nell'elemento "IdentMotivoUtilizzoCausale" dovrà essere indicato il valore "N"; nell'elemento "AnnoMeseRif" dovrà essere indicato l'anno/mese di riferimento; nell'elemento "ImportoAnnoMeseRif" la retribuzione così come individuata nel paragrafo precedente.

Sul punto, l'INPS ricorda che nella prima competenza utile, giugno 2022, andranno riportati anche i dati relativi agli elementi, così come individuati, riferiti alle mensilità di aprile e maggio 2022.

Con la circolare in parola vengono inoltre forniti chiarimenti in merito alla **domanda** di accesso alla prestazione integrativa della CIGS, tendo conto anche della disciplina emergenziale COVID-19 introdotta nel 2020.

In sintesi, l'INPS precisa che a decorrere dal 24 maggio 2022 (data di pubblicazione della circolare), le domande di accesso alle prestazioni integrative dei trattamenti di CIGS ricadenti nell'ambito applicativo del messaggio n. [1336/2021](#), ossia nel periodo compreso tra gennaio 2020 e la cessazione dell'emergenza da COVID-19, dovranno essere presentate con le consuete modalità e dovranno contenere anche le **coordinate bancarie** di ciascun beneficiario.

Invece, per le domande presentate a decorrere dal 1° aprile 2023, corrispondente al tredicesimo mese successivo alla data del 31 marzo 2022, di **cessazione** dello stato di emergenza epidemiologica, le aziende dovranno attenersi alle indicazioni che verranno fornite con un successivo messaggio, con il quale sarà data notizia del rilascio del nuovo modello di domanda.

Lavoro degli studenti extracomunitari non oltre le 20 ore settimanali

L'Ispettorato del lavoro interpreta in senso restrittivo la disposizione eccezionale dell'art. 14 comma 4 del DPR 394/1999

/ Mario PAGANO

Il limite settimanale di **20 ore**, che permette allo studente extracomunitario, titolare di permesso di soggiorno per motivi di studio, di effettuare attività lavorativa è da interpretarsi in senso rigoroso e restrittivo, senza che questo, combinato con l'ulteriore limite annuale di 1.040 ore, ne permetta una modulazione flessibile, consentendo la stipula di contratti, magari di natura stagionale, per più ore settimanali seppur limitati in certi periodi dell'anno.

Questo è quanto emerge dalla nota n. [1074/2022](#), con la quale l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) ha chiarito la portata interpretativa dei due limiti temporali fissati dall'[art. 14](#) comma 4 del DPR 394/1999. Tale ultima disposizione, infatti, stabilisce che "il permesso di soggiorno per motivi di studio o formazione consente, per il periodo di validità dello stesso, l'esercizio di attività lavorative subordinate per un tempo non superiore a 20 ore settimanali, anche cumulabili per cinquanta-due settimane, fermo restando il limite annuale di 1.040 ore".

La disposizione in questione fissa **due limiti**: uno riferito alla settimana lavorativa e uno di carattere annuale. Nella prassi, spesso, i lavoratori studenti potrebbero avere a disposizione un tempo maggiore in certi momenti dell'anno, durante i quali le lezioni risultano essere sospese. Tale maggiore disponibilità di tempo permetterebbe astrattamente di svolgere attività lavorativa per un tempo superiore alle 20 ore settimanali, individuate dal citato art. 14 comma 4. Ciò, tuttavia, sarebbe possibile unicamente laddove il maggior numero di ore lavorate fosse compensato da un minor lavoro in altri periodi dell'anno, mantenendo fermo, in tale ultimo arco temporale, il limite massimo delle 1.040 ore. In altre parole, si dovrebbe ragionare in ottica di **multiplerialità**.

Tale possibilità è stata però **esclusa** dall'Ispettorato proprio in virtù della *ratio* che sottende alla norma eccezionale, che permette agli studenti di lavorare nonostante risultino privi di un permesso di soggiorno per motivi di lavoro.

In linea generale, secondo quanto stabilito dal Testo unico in materia di immigrazione (DLgs. [286/1998](#)) e dal successivo regolamento, adottato con DPR [394/1999](#), vi sono diverse tipologie di permesso di soggiorno che consentono di svolgere attività lavorativa, ma a determinate e **precise condizioni**. Si pensi ai per-

messi per lavoro subordinato, lavoro stagionale, lavoro autonomo, attesa occupazione, tirocini formativi, motivi familiari, CE per soggiornanti di lungo periodo (ex carta di soggiorno), asilo politico, motivi di protezione sussidiaria, titolari di "Carta Blu" Ue, residenza elettiva. Naturalmente la regola generale è quella del permesso di soggiorno per motivi di lavoro, rispetto alla quale le casistiche sopra riportate rappresentano precise e tassative eccezioni.

La stessa chiave di lettura deve essere adottata anche nell'ipotesi del permesso di soggiorno per motivi di studio. Come ricordato dallo stesso Ispettorato, permettere l'attività lavorativa a chi ha fatto ingresso in Italia per ragioni di studio ha l'obiettivo di consentire a tali soggetti di potersi **contemporaneamente** mantenere e finanziare gli studi, garantendo, tuttavia, che tale ultima attività abbia sempre la prevalenza su quella lavorativa, posto che rappresenta, come detto, la ragione di ingresso nel territorio italiano.

Muovendo proprio da tale ragionamento, la nota in commento ritiene che il disposto del tutto eccezionale, contenuto nel comma 4 dell'[art. 14](#) del DPR 394/1999, non possa che essere interpretato in senso restrittivo e rigoroso, senza la possibilità di una lettura combinata e flessibile dei due termini temporali (settimanale e annuale) in essa contenuti. Da ciò discende l'impossibilità per il lavoratore studente di **sottoscrivere contratti** che ne comportino un impiego lavorativo superiore alle 20 ore settimanali.

In altre parole, un datore di lavoro potrà assumere uno studente extracomunitario unicamente mediante contratto di lavoro part time per **massimo 20 ore settimanali**. A ulteriore supporto di questa interpretazione, l'Ispettorato ribadisce ancora una volta la natura eccezionale della disposizione, che garantisce l'attività lavorativa degli studenti in deroga alla regola generale di contingentamento dei flussi di ingresso per motivi di lavoro ex [art. 3](#) comma 4 del DLgs. 286/1998.

Da ultimo non va dimenticato che l'impiego di personale privo di valido permesso di soggiorno per motivi di lavoro, ovvero il cui permesso sia scaduto e del quale non sia stato chiesto, nei termini di legge, il rinnovo, revocato o annullato, costituisce un **reato penale**, punito dall'[art. 22](#) comma 12 del DLgs. 286/1998 con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa di 5.000 euro per ogni lavoratore impiegato.

Propongo che il CNDCEC sia votato dai Consiglieri di Ordine, ma come singoli

Gentile Redazione,

non esiste una prospettiva senza **due punti di vista**!

Sulla base di questo adagio in un caffè di Udine un past President nazionale e un past President locale trovano spesso il modo di confrontarsi: per cercare una **prospettiva**, con punti di vista differenti: da un lato chi ha saputo condurre la categoria avendo una "visione" strategica di lungo periodo, dall'altro chi ha lavorato in Provincia sul territorio più direttamente a contatto con gli iscritti e più orientato al problem solving quotidiano.

Negli scambi di opinioni, frequenti e sempre edificanti, fra me e Claudio spesso affrontiamo temi legati alla **"politica di categoria"** nel più bel senso del termine: la differente età, le differenti esperienze, ma i comuni ideali ci hanno portato a ragionare sulle recenti elezioni del nostro Consiglio nazionale che hanno finalmente dato una governance alla nostra categoria.

La base comune del ragionamento è stata la seguente: ciò di cui tutti abbiamo bisogno è una **unità** di intenti e di prospettive sia per quanto riguarda il rapporto e il confronto con gli stakeholder con cui noi Commercialisti entriamo in contatto quotidianamente, sia per quanto riguarda i rapporti interni alla nostra stessa categoria e il governo della stessa.

Durante la lunga e appassionata campagna elettorale sono state proposte, da ambedue gli schieramenti, diverse idee di progettualità e diverse idee su come realizzare tali progetti.

Su una cosa tutti siamo d'accordo (poi le idee per realizzarle sono le più diverse): la necessità di **riformare** la norma che disciplina la nostra professione: il refrain più gettonato è stato "bisogna mettere mano al **139**"!

Ebbene, mi permetto (da ex Presidente di Ordine e da "fruitore" diretto del "139") di ricordare che il precedente Consiglio nazionale aveva redatto un documento figlio di una "due giorni" romana in cui i Presidenti in carica avevano cercato di trovare una convergenza su un **testo** che tutto sommato era condiviso dalla larga maggioranza. Direte questa è storia: senz'altro vero, ma diversi degli attori di quella riunione oggi siedono in Consiglio nazionale e direi che, soprattutto sulle **idee più tecniche** e meno politiche (riforma della incompa-

tibilità solo per fare un esempio) si potrebbe pescare da quel documento.

Essendo oggi ancora freschi del momento elettorale mi permetto di avanzare un'idea per il cambiamento del modello di elezione del Consiglio nazionale: le idee sul tavolo, da sempre, sono due, alternative fra loro.

Dare spazio a tutti i Colleghi iscritti, e quindi promuovere un'**elezione diretta** del Presidente e del CN ovvero lasciare, come oggi, le elezioni del Presidente, e quindi del CN, in mano ai **consigli locali**, con un sistema basato sul voto elettorale dei singoli Ordini, sostanzialmente "pesati" in base al numero di iscritti per singolo Ordine.

La critica al primo sistema è quella che l'elezione diretta porti a un organo di secondo livello **non** eletto secondo la **giusta prospettiva** (perché la visione di tutti i colleghi può esser più orientata a considerare il CN più come un sindacato che come una rappresentanza istituzionale della categoria), mentre la critica la secondo sistema è quella che così come strutturato favorisce **accordi** e promesse (*rectius* scambio di voto) ed è più **"controllabile"** perché il voto viene espresso dal Consiglio dell'Ordine all'unisono con delibere che a posteriori sono note e verificabili (sebbene con votazione singola dei consiglieri).

La proposta che faccio (idea figlia appunto delle chiacchiere udinesi fra Claudio e me) è quella di valutare una sorta di **sistema misto** in cui sia previsto il voto dei consiglieri, ma come "singoli". Tale modalità permetterebbe di rendere le elezioni sicuramente più trasparenti, permettendo a ognuno dei 1.300/1.400 consiglieri di farsi la propria idea e di "contare" come singolo, evitando dall'altra parte accordi e promesse che non potrebbero essere fatte a ognuno dei "delegati".

Sarebbe una sorta di **elezione diretta di secondo livello**, senza la possibilità di "controllare" il voto a posteriori e quindi tagliando quel pericoloso filo che lega il voto alla promessa elettorale.

Ci vuole coraggio, ci vuole trasparenza.

Alberto-Maria Camilotti

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Udine

Natura accessoria del cash pooling ai fini del pro rata da valutare

La Cassazione, con la sentenza n. [16674](#) depositata ieri, ha esaminato le condizioni per qualificare come **"accessoria"**, ai fini dell'esclusione dal pro rata di detrazione IVA, un'attività esercitata dall'impresa a latere di quella principale.

Ai sensi dell'[art. 19-bis](#)1 comma 2 del DPR 633/72, infatti, ai fini del calcolo della percentuale di detrazione non si tiene conto delle operazioni esenti di cui all'[art. 10](#) numeri da 1) a 9) del DPR 633/72, quando "siano accessorie alle operazioni imponibili". In tale circostanza, l'IVA è indetraibile in via specifica secondo il criterio ordinario previsto per le operazioni esenti ex [art. 19](#) comma 2 del DPR 633/72.

Nel caso di specie, la questione verteva sull'attività di **"cash pooling"**, vale a dire la gestione accentrata della tesoreria, po-

sta in essere dalla società coinvolta.

Per la Cassazione, come già sancito in passato (Cass. nn. [8813/2019](#) e [12689/2020](#)), integrano un'attività strumentale e accessoria, tale da non essere computate nel pro rata di detrazione, le somme derivanti da un'attività assolutamente **episodica**, da valutarsi non secondo l'oggetto sociale bensì in base al volume dei ricavi generati da tale attività rispetto all'attività prevalente dell'impresa. In sostanza, per la Corte, la natura dell'attività (occasionale o caratteristica) va determinata avendo riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, assumendo come criterio l'ammontare **prevalente** dei ricavi derivanti da una e dall'altra attività (in precedenza, Cass. nn. [2902/2019](#), [6486/2018](#) e [7654/2017](#)).

Sull'impugnazione delle delibere del CdA gli arbitri decidono secondo diritto

La Cassazione, nell'ordinanza n. [16780/2022](#), ha stabilito che gli arbitri rituali, autorizzati a pronunciare **secondo equità**, ovvero con lodo non impugnabile, ben possono decidere secondo diritto quando ritengano che diritto ed equità coincidano. Ciò senza che sia per essi necessario affermare e spiegare tale coincidenza, che può desumersi anche implicitamente dal complesso delle argomentazioni svolte a sostegno della decisione.

Una tale evenienza non implica, di regola, l'**ammissibilità dell'impugnazione** del lodo arbitrale per inosservanza di regole di diritto. Infatti, nel caso in cui le parti abbiano autorizzato gli arbitri a decidere secondo equità, ancorché questi ultimi abbiano in concreto applicato norme di legge, ritenendole corrispondenti alla soluzione equitativa della controversia, **non si trasforma** l'arbitrato di equità in arbitrato di diritto.

Pertanto, a norma dell'[art. 36](#) comma 1 del DLgs. 5/2003, "an-

che se la clausola compromissoria autorizza gli arbitri a decidere secondo equità ovvero con lodo non impugnabile, gli arbitri debbono decidere secondo diritto, con lodo impugnabile anche a norma dell'[articolo 829](#), secondo comma, del codice di procedura civile quando per decidere abbiano conosciuto di questioni non compromettibili ovvero quando l'oggetto del giudizio sia costituito dalla validità di **delibere assembleari**".

Rispetto a tale disciplina, occorre evidenziare:

- da un lato, che ammette l'arbitrabilità dei c.d. **diritti superindividuali**, ma esige, al riguardo, che il giudizio degli arbitri sia presieduto dall'osservanza della legge;
- dall'altro, che deve essere interpretata in maniera estensiva, così da ricomprendere non solo le delibere dell'assemblea dei soci, di cui all'[art. 2377](#) c.c., ma **anche le delibere del CdA**, di cui all'[art. 2388](#) c.c. (oggetto di impugnazione del caso di specie) tra quelle da decidere secondo diritto.

Esente il rimborso spese per l'acquisto di laptop e tablet dei figli per i "transferred employees"

Con la risposta n. [294](#), l'Agenzia delle Entrate conferma la **non imponibilità** – ex [art. 51](#) comma 2 lett. f-bis) del TUIR – del rimborso del datore di lavoro delle spese sostenute in favore dei figli dai dipendenti trasferiti in Paesi stranieri (c.d. "transferred employees") sia per l'acquisto di **laptop/tablet**, quale strumento indispensabile per realizzare il programma scolastico, sia del costo di iscrizione del **test d'ingresso**, il cui superamento è condizione per l'iscrizione all'istituto.

In base alla disposizione non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente somme, servizi e prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari ex art. 12, dei servizi di **educazione e istruzione** anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa a essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore degli stessi familiari. In

linea con precedenti chiarimenti, l'Agenzia ricorda che: non concorre a formare il reddito il rimborso del datore delle spese sostenute dal dipendente per l'acquisto di pc, laptop e tablet quali strumenti necessari, previsti dai regolamenti di istituto, per fruire dei servizi di educazione e istruzione (ris. n. [37/2021](#)); rientrano nella citata disposizione le erogazioni di somme al dipendente per assegni, premi di merito e sussidi per fini di studio a favore di familiari (circ. n. [238/2000](#)).

Infine, è soddisfatta la condizione di **"categoria di dipendenti"** prevista dalla norma. L'Agenzia ricorda infatti che sono considerati un raggruppamento omogeneo di dipendenti i soggetti "expatriates" o "assignees", cioè dipendenti trasferiti in Stati esteri a cui è assicurato lo stesso trattamento indipendentemente dallo Stato di provenienza o destinazione (ris. n. [378/2007](#)). Allo stesso modo, sono considerati categoria di dipendenti anche i "transferred employees".