

Giovedì 4 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Il momento di effettuazione determina il bonus investimenti

/ Pamela ALBERTI

Per determinare **quale agevolazione** per gli investimenti in nuovi beni strumentali sia applicabile, fermo restando quanto chiarito in relazione al coordinamento tra il credito d'imposta di cui alla L. 160/2019 e quello di cui alla L. 178/2020 ([...])

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Fallibile la cooperativa sociale Onlus

/ Antonio NICOTRA e Paola RIVETTI

La cooperativa sociale che svolge attività commerciale secondo criteri di economicità (c.d. lucro oggettivo) è assoggettabile a fallimento, ai sensi degli artt. 2545-terdecies e 2082 c.c. e dell'art. 1 del RD 267/42, non rilevando la qualifica di Onlus ex art. 10 del DLgs. 460/97 che **non incide** sull'assoggettabilità a [...]

PAGINA 9

FISCO

Adesione al servizio di consultazione delle e-fatture fino al 31 dicembre

L'Agenzia riapre i termini accogliendo le istanze degli operatori che richiedevano una proroga della scadenza

/ Luca BILANCINI

Il 30 settembre scorso è scaduto il termine per aderire al servizio di **consultazione** e acquisizione delle **fatture elettroniche** e dei loro duplicati informatici proposto dall'Agenzia delle Entrate, che consentiva di potere accedere ai file XML transitati mediante SdI a decorrere dal 1° gennaio 2019.

A chi non avesse manifestato la scelta entro tale termine, sarebbe comunque stata consentita una successiva adesione, che avrebbe, tuttavia, permesso di consultare esclusivamente le fatture emesse e ricevute a partire dal giorno successivo alla stessa. L'uso del condizionale si deve al fatto che ieri l'Agenzia delle Entrate, col provvedimento n. 298662, ha **riaperto i termini** per l'adesione, fissando la nuova scadenza al **31 dicembre 2021** e permettendo, in questo modo, di poter ancora "recuperare" le fatture "pregresse".

La motivazione questa volta va ascritta non già a questioni inerenti

alla tutela della privacy dei dati contenuti nei documenti, quanto piuttosto alle richieste degli operatori che "non hanno colto la **differenza**" tra l'adesione al servizio di **conservazione** delle fatture elettroniche "e quella prevista invece per il servizio di **consultazione**, nell'errato convincimento che l'adesione già prestata per il primo servizio" comportasse implicitamente anche la possibilità di fruire del secondo.

La scadenza era già stata oggetto in passato di **numeroso proroghe**, in considerazione delle diverse interlocuzioni fra l'Agenzia e l'Autorità Garante della protezione dei **dati personali**, per la definizione delle misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati. Negli ultimi provvedimenti che disponevano lo slittamento dei termini, si richiamava, infatti, l'introduzione dell'art. 14 del DL n. 124/2019, che ha previsto nuovi termini per la memorizzazione delle e-fatture ed è stato disposto che i dati in esse contenuti " [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Sismabonus acquisti al 110% anche con comunicazione del 75-85%

Disallineamento nell'anno di entrata in funzione del cespite deducibile quando c'è "capienza"

La Brexit non varia i rapporti tra branch e casa madre aderente a un Gruppo IVA inglese

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 10

PROFESSIONI

I professionisti scrivono al Ministro Franco sul Ddl. "Malattia"

/ Savino GALLO

Il disegno di legge sullo slittamento automatico degli adempimenti in caso di **malattia o infortunio** del professionista rimane bloccato in Commissione Giustizia del Senato, [...]

PAGINA 5

Il momento di effettuazione determina il bonus investimenti

La spettanza della specifica agevolazione varia a seconda del periodo temporale

/ Pamela ALBERTI

Per determinare **quale agevolazione** per gli investimenti in nuovi beni strumentali sia applicabile, fermo restando quanto chiarito in relazione al coordinamento tra il credito d'imposta di cui alla L. [160/2019](#) e quello di cui alla L. [178/2020](#) (si veda, da ultimo, "[Nuovo bonus investimenti con effettuazione dopo il 30 giugno 2021](#)" del 28 settembre), sotto il profilo temporale occorre sempre fare riferimento al momento di effettuazione dell'investimento.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. [4/2017](#) (§ 6.4.1) – i cui chiarimenti sono considerati tutt'ora validi, secondo quanto espressamente affermato dalla circolare n. [9/2021](#), per quanto compatibili con la disciplina del nuovo credito d'imposta – ha precisato che il **momento di effettuazione** dell'investimento rileva ai fini della spettanza dell'agevolazione e della quantificazione dell'investimento agevolabile. Dall'**entrata in funzione** del bene dipende poi la possibilità di fruire del super-ammortamento, mentre l'**interconnessione** è decisiva ai fini della fruizione dell'iper-ammortamento.

In merito alla rilevanza del momento di effettuazione, si è espressa anche la risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate n. [394/2021](#), in relazione ai benefici previsti per gli investimenti in beni strumentali "4.0", nella quale è stato affermato: "a prescindere dalla forma in cui viene riconosciuta la sovvenzione in base alla **disciplina** applicabile in funzione del momento di effettuazione".

Ai fini della determinazione del "momento di effettuazione" dell'investimento, secondo la citata circolare n. 4/2017, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della **competenza** previste dall'[art. 109](#) commi 1 e 2 del TUIR.

Per l'acquisto di **beni mobili** occorre quindi fare riferimento alla data di consegna o spedizione dei beni ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Nella risposta a interpello n. [723/2021](#), l'Agenzia ha precisato che in caso di contratti **complessi** non è però sufficiente la consegna del bene mobile, ma è necessario lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della "certezza" previsto dall'[art. 109](#) comma 1 del TUIR (si veda "[Per i contratti complessi rileva il momento della «certezza» dell'investimento](#)" del 19 ottobre).

In caso di acquisizione dei beni in **leasing**, rileva la data di consegna al locatario e, in particolare, la data di sottoscrizione del verbale di consegna da parte dell'utilizzatore. Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

Nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratti di **appalto**, i costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione, oppure, in caso di stati di avanzamento dei lavori, alla data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata e accettata dal committente: in tal caso, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento dei lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto. In tale ultimo caso, l'agevolazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'[art. 1666](#) c.c., entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

Per i beni realizzati in **economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, secondo quanto affermato dalla circ. n. 4/2017, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti la progettazione dell'investimento, i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene, la manodopera diretta, gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

Nella risposta a interpello n. [712/2021](#), relativa a un investimento complesso, l'Agenzia ha affermato che, in presenza di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse e autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori, i costi sostenuti per la realizzazione dell'impianto devono essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili – e assoggettati alla disciplina **vigente pro tempore** – facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio a esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza.

Adesione al servizio di consultazione delle e-fatture fino al 31 dicembre

L'Agenzia riapre i termini accogliendo le istanze degli operatori che richiedevano una proroga della scadenza

/ Luca BILANCINI

Il 30 settembre scorso è scaduto il termine per aderire al servizio di **consultazione** e acquisizione delle **fatture elettroniche** e dei loro duplicati informatici proposto dall'Agenzia delle Entrate, che consentiva di poter accedere ai file XML transitati mediante SdI a decorrere dal 1° gennaio 2019.

A chi non avesse manifestato la scelta entro tale termine, sarebbe comunque stata consentita una successiva adesione, che avrebbe, tuttavia, permesso di consultare esclusivamente le fatture emesse e ricevute a partire dal giorno successivo alla stessa. L'uso del condizionale si deve al fatto che ieri l'Agenzia delle Entrate, col provvedimento n. [298662](#), ha **riaperto i termini** per l'adesione, fissando la nuova scadenza al **31 dicembre 2021** e permettendo, in questo modo, di poter ancora "recuperare" le fatture "pregresse".

La motivazione questa volta va ascritta non già a questioni inerenti alla tutela della privacy dei dati contenuti nei documenti, quanto piuttosto alle richieste degli operatori che "non hanno colto la **differenza**" tra l'adesione al servizio di **conservazione** delle fatture elettroniche "e quella prevista invece per il servizio di **consultazione**, nell'errato convincimento che l'adesione già prestata per il primo servizio" comportasse implicitamente anche la possibilità di fruire del secondo. La scadenza era già stata oggetto in passato di **numerosi proroghe**, in considerazione delle diverse interlocuzioni fra l'Agenzia e l'Autorità Garante della protezione dei **dati personali**, per la definizione delle misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati. Negli ultimi provvedimenti che disponevano lo slittamento dei termini, si richiamava, infatti, l'introduzione dell'[art. 14](#) del DL n. 124/2019, che ha previsto nuovi termini per la memorizzazione delle e-fatture ed è stato disposto che i dati in esse contenuti "possano essere utilizzati dalla Guardia di Finanza, nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria, e dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali" (cfr. tra gli altri il provv. n. [17289/2021](#)).

La norma stabiliva che Agenzia e Guardia di Finanza dovessero adottare "**idonee misure di garanzia** a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati mediante la previsione di apposite misure di sicurezza", sentito il Garante. La mancata proroga dell'ultima scadenza aveva lasciato intendere che le suddette questioni fossero state risolte e che, quindi, si dovesse ritenere concluso il periodo transitorio che consentiva a chiunque di poter accedere ai file XML transitati via SdI, rendendo

necessaria, a tal fine, la manifestazione dell'adesione.

Come sottolineato dall'Agenzia, invece, la riapertura dei termini si deve da un lato alla mancata comprensione circa la distinzione fra servizio di **consultazione** e servizio di **conservazione** (si veda, da ultimo, "[Scade oggi il termine per aderire al servizio di consultazione delle e-fatture](#)" del 30 settembre) e, dall'altro, alla "**concomitanza** della **scadenza** del 30 settembre 2021 con numerosi altri adempimenti fiscali, anche legati alla possibilità di fruire delle agevolazioni previste dalle norme a favore degli operatori colpiti dagli effetti negativi della pandemia".

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e il Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro hanno, inoltre, segnalato all'Amministrazione finanziaria che "l'indisponibilità delle fatture pregresse rende più **gravosi** gli **adempimenti** da parte dei contribuenti e dei professionisti che li assistono, che devono eventualmente reperire i duplicati delle fatture presso i soggetti emittenti". Il CND-CEC ha espresso ieri al proposito, in un comunicato stampa, il proprio apprezzamento per la riapertura dei termini, affermando che di fronte "alle evidenti difficoltà createsi", il provvedimento emanato "grazie anche alla proficua interlocuzione con il Consiglio nazionale (...) è una utile boccata d'ossigeno per contribuenti e professionisti".

Quanto alla distinzione fra i servizi citati, si ribadisce che il **servizio di conservazione** offerto dall'Agenzia delle Entrate (provv. n. [89757/2018](#), §7), consente di assolvere agli obblighi di cui all'[art. 39](#) del DPR 633/72 (secondo cui le "fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica"), ai sensi delle disposizioni di cui al DM [17 giugno 2014](#). In base all'accordo di servizio, l'Agenzia, entro 48 ore dalla data di ricezione della domanda di esibizione dei documenti conservati (salvo ritardi dovuti alla manutenzione del sistema), rende disponibile nell'area riservata il c.d. "pacchetto di distribuzione" o la comunicazione di anomalia della richiesta. Le fatture elettroniche sono conservate a norma dall'Agenzia per la durata di quindici anni.

Il **servizio di consultazione** proposto gratuitamente dalla stessa Agenzia (provv. n. [89757/2018](#), § 8.1, 8-bis e 8-ter), permette, invece, di consultare e acquisire i file delle fatture elettroniche emesse e ricevute mediante SdI, all'interno di un'apposita area del portale "Fatture e Corrispettivi". I file XML restano disponibili fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione da parte del Sistema di Interscambio.

Sismabonus acquisti al 110% anche con comunicazione del 75-85%

L'acquirente che sostiene le spese non può scegliere l'aliquota di detrazione da fruire

/ Dario BONSANTO e Arianna ZENI

Per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, l'importo oggetto di cessione del credito corrispondente all'ammontare di detrazione maturato con il **sismabonus acquisti** di cui all'[art. 16](#) comma 1-*septies* del DL 63/2013 dovrà essere calcolato dalla persona fisica utilizzando l'aliquota del **110%** ex [art. 119](#) comma 4 del DL 34/2020, e ciò anche nel caso in cui il contribuente – nel modello di comunicazione – abbia erroneamente optato per la detrazione "**ordinaria**".

Per poter beneficiare del **superbonus** del 110% ex art. 119 comma 4 del DL 34/2020, tuttavia, il **tecnico** – alla data di rilascio dell'asseverazione relativa al beneficio in misura "ordinaria" – dovrà già risultare in possesso quantomeno di un'**assicurazione** per danni derivanti da attività professionale (art. 5 del regolamento di cui al DPR [137/2012](#)) avente le caratteristiche di cui all'[art. 119](#) comma 14 del DL 34/2020.

Tali sono le conclusioni raggiunte dalla DRE Veneto con la risposta a interpello 7 luglio 2021 n. [907-1682/2021](#).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, quindi, nel caso in cui, in presenza delle condizioni previste dalla norma, il "sismabonus acquisti" di cui al comma 1-*septies* dell'[art. 16](#) del DL 63/2013 dovesse spettare con **superbonus**, il beneficiario – per le spese sostenute nel periodo agevolato (ossia dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022) – **non potrà** scegliere di beneficiare dell'agevolazione nella versione "**ordinaria**" (detrazione del 75% o 85%).

Sussiste, pertanto, un **obbligo** di applicare l'agevolazione in parola in versione superbonus al **110%** ex art. 119 comma 4 del DL 34/2020, ponendo in essere tutti gli ulteriori adempimenti a tal fine richiesti dalla normativa (sul punto si veda, altresì, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16 giugno 2021 n. [410](#)).

Di conseguenza, anche nell'ipotesi in cui il beneficiario abbia esercitato l'opzione per il c.d. "sconto in fattura" o per la **cessione** del credito ex [art. 121](#) del DL 34/2020, indicando la detrazione spettante in misura ordinaria, la comunicazione inviata dovrà ritenersi intesa quale opzione per lo sconto in fattura/cessione del credito "**parziale**", ossia corrispondente a una quota parte della detrazione spettante per il superbonus ex art. 119 comma 4 del DL 34/2020).

A tal fine il beneficiario dell'agevolazione potrà usufruire della restante parte non oggetto di comunicazio-

ne o mediante detrazione diretta in dichiarazione in cinque rate, o – in alternativa – detraendo la rata relativa alla prima annualità con successiva opzione di cessione del credito per tutte le rate residue.

Sempre ai fini della fruizione del sismabonus acquisti nella versione al 110% ex [art. 119](#) del DL 34/2020 la DRE Veneto ha, inoltre, ricordato come – per effetto di quanto disposto dall'art. 119 comma 14 del DL 34/2020 – il tecnico che assevera la riduzione del rischio sismico ex [art. 3](#) del DM 58/2017 risulti tenuto alla stipula di un'**assicurazione** della responsabilità civile non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

Per espressa previsione normativa, tale ultimo obbligo può considerarsi rispettato o stipulando una polizza "dedicata" o se già si dispone una polizza assicurativa per danni derivanti da attività professionale ai sensi dell'art. 5 del regolamento di cui al DPR [137/2012](#), purché questa:

- non preveda esclusioni relative ad attività di asseverazione e abbia un massimale non inferiore a 500.000 euro, specifico per il rischio di asseverazione;
- garantisca, se in operatività di *claims made*, un'ultrattività pari ad almeno cinque anni in caso di cessazione di attività e una retroattività pari anch'essa ad almeno cinque anni a garanzia di asseverazioni effettuate negli anni precedenti.

Il tecnico che redige l'asseverazione deve avere una polizza assicurativa

Di conseguenza, la persona fisica potrà beneficiare del sismabonus acquisti in versione potenziata al 110% nelle sole ipotesi in cui il **tecnico** che ha redatto l'asseverazione risulti a tale data in possesso di una **polizza dedicata** o di un'**assicurazione professionale**, aventi i requisiti previsti dal citato [art. 119](#) comma 14 del DL 34/2020.

Nel citato documento di prassi è stato, infine, evidenziato che in mancanza della citata polizza assicurativa l'opzione ex [art. 121](#) del DL 34/2020 per lo sconto in fattura o per la cessione del credito non potrà avere effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, la quale, quindi, **disconoscerà** la comunicazione inviata dal beneficiario della detrazione.

I professionisti scrivono al Ministro Franco sul Ddl. "Malattia"

In una lettera firmata da 14 associazioni sindacali il nuovo appello a trovare le coperture finanziarie per approvare il provvedimento

/ Savino GALLO

Il disegno di legge sullo slittamento automatico degli adempimenti in caso di **malattia o infortunio** del professionista rimane bloccato in Commissione Giustizia del Senato, a causa del mancato accordo sulle coperture finanziarie, così i sindacati dei professionisti lanciano un **nuovo appello**. Questa volta lo fanno in maniera congiunta, con una lettera indirizzata al Ministro dell'Economia Franco sottoscritta da ben 14 associazioni sindacali appartenenti a tre categorie: avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro.

Il Ddl. n. 1474, scrivono, "colmerebbe un evidente **vuo-to normativo**, riconoscendo il diritto alla salute, costituzionalmente garantito, anche alla categoria dei liberi professionisti". Il provvedimento, a prima firma De Bertoldi di Fratelli d'Italia, è stato "condiviso in modo trasversale dalle diverse componenti dell'intero arco parlamentare, a conferma dell'importanza dell'introduzione di siffatta disposizione".

E anche il MEF, per il tramite dello stesso Ministro Franco, intervenuto sul tema lo scorso 22 luglio dinanzi alle Commissioni riunite Bilancio e Finanze di Camera e Senato, ha spiegato di volersi impegnare per l'approvazione del provvedimento. "Abbiamo appreso con soddisfazione ed estrema fiducia – continua la missiva – la dichiarazione di **buona volontà** da parte del Ministero. Ci sembra, pertanto, sia giunto ora il momento di dare un seguito concreto a tali dichiarazioni, anche individuando le coperture, affinché il disegno di legge in parola possa trovare la sua felice conclusione". Inizialmente le **coperture finanziarie** erano state quantificate dalla Ragioneria Generale dello Stato in oltre 200 milioni di euro. Dopo i calcoli effettuati dalle Casse di previdenza facenti parte dell'AdEPP, si era parla-

to di una cifra molto più bassa, attorno ai 30 milioni, e sembrava che su quei numeri potesse trovarsi un accordo con il MEF. L'intesa, però, evidentemente non è arrivata e il disegno di legge è rimasto bloccato in Commissione Giustizia di palazzo Madama.

Secondo le 14 associazioni che ieri hanno scritto al Ministro Franco, "i dubbi tecnici in ordine alla copertura finanziaria del provvedimento, ad un'attenta analisi si appalesano infondati, in quanto lo slittamento dei tributi, anche eventualmente a cavallo d'esercizio, non determina un calo di gettito permanente, ma, al massimo, uno **spostamento dell'esercizio finanziario**".

Confprofessioni, invece, con un comunicato diffuso sempre nella giornata di ieri, rilancia la possibilità di utilizzare una parte delle risorse stanziare per coprire l'**esonero contributivo** dei professionisti, misura che ha prodotto un impegno di spesa inferiore rispetto alle previsioni della vigilia. "Più volte – ha sottolineato il Presidente Gaetano Stella – abbiamo richiesto di utilizzare i risparmi del fondo per l'esonero contributivo, circa 600 milioni, per la copertura del Ddl. malattia e infortunio del professionista, ma ogni volta che il Governo deve intervenire a favore dei professionisti cala una insopportabile e ingiustificata cortina di fumo".

Sul disegno di legge, ribadisce Stella, "c'è il consenso unanime di tutto il mondo professionale e di un'**ampia maggioranza** parlamentare, trasversale a tutte le forze politiche. La Ragioneria generale dello Stato e il Ministero dell'Economia non possono più trincerarsi dietro l'assenza di coperture finanziarie e negare il diritto alla salute di milioni di liberi professionisti e lavoratori autonomi".

Non è necessario aspettare il termine del periodo di ammortamento civilistico

Con la risposta a interpello n. [761](#), pubblicata ieri, 3 novembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di **“recupero”** dei **disallineamenti** tra valori civilistici e valori fiscali dei beni materiali ammortizzabili che emergono nell'anno di entrata in funzione del cespite.

Nel caso di specie, la società istante IAS *compliant*, operante nel settore dei servizi di noleggio, lavaggio e sterilizzazione di materiali tessili e di strumentario chirurgico per strutture ospedaliere e socio-assistenziali, nonché per strutture alberghiere e della ristorazione, aveva, anteriormente all'esercizio 2019, ammortizzato contabilmente gli investimenti in materassi, biancheria confezionata (destinata alla vestizione di personale medico, infermieristico e professionale ospedaliero) e biancheria alberghiera con coefficiente del 40% (2,5 anni), corrispondente alla relativa vita utile.

Nell'esercizio di entrata in funzione del bene, le quote di ammortamento imputate a Conto economico erano state determinate **ragguagliando il coefficiente** di ammortamento civilistico pieno (40%) ai mesi decorrenti dal momento di entrata in funzione del bene.

Dal punto di vista fiscale, per tali beni la società ha utilizzato un coefficiente di ammortamento del 40%, **ridotto alla metà** (20%) per il primo esercizio ai sensi dell'[art. 102](#) comma 2 del TUIR.

Pertanto, nei periodi di imposta precedenti al 2019, l'imputazione a Conto economico di quote di ammortamento più alte rispetto a quelle massime consentite dalla normativa fiscale ha determinato disallineamenti, che sono stati oggetto di **variazioni in aumento** nel periodo d'imposta di entrata in funzione dei cespiti (anno n) e sono stati riassorbiti al termine dell'ammortamento civilistico (anno n+2), essendo le ordinarie aliquote civilistiche e fiscali allineate (40%).

Nel corso del 2019, è emerso che la vita utile effettiva dei cespiti è maggiore rispetto a quella adottata civilisticamente e la società, in applicazione dello IAS [16](#) e dello IAS [8](#), ha revisionato la vita utile delle classi merceologiche in esame come segue: materassi 8 anni (12,5%); biancheria confezionata e biancheria alberghiera 4 anni (25%).

Conseguentemente, a decorrere dall'esercizio 2019, la società ha imputato a Conto economico una quota di ammortamento **inferiore** rispetto a quella massima fiscalmente deducibile.

Ciò posto, la società ha chiesto all'Agenzia delle Entrate quale sia, in caso di variazione della vita utile dei beni, il periodo di imposta in cui deve essere riassorbito il

disallineamento generatosi nei periodi di imposta precedenti ed emerso nell'anno di entrata in funzione del cespite.

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la risoluzione n. [98/2013](#) (confermando la precedente circ. n. [26/2012](#)) ha precisato che la svalutazione civilistica delle immobilizzazioni materiali per perdite durevoli di valore può essere recuperata, ai fini IRES, deducendo quote di ammortamento più alte rispetto a quelle imputate a Conto economico, attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi; tali variazioni devono essere determinate **nella misura massima consentita** dalla normativa fiscale, pari alla differenza tra la quota di ammortamento calcolata in base al coefficiente previsto dal DM [31 dicembre 1988](#) e la quota di ammortamento imputata a Conto economico.

Tali principi, che consentono di riassorbire il disallineamento derivante dalla svalutazione solo civilistica attraverso un **incremento** delle **quote annue** di ammortamento fiscale (fino al limite massimo costituito dal coefficiente tabellare), valgono – secondo la risposta n. 761 – anche per il disallineamento oggetto dell'istanza di interpello in esame, che scaturisce dalla diversa dinamica temporale dell'ammortamento civilistico rispetto all'ammortamento fiscale.

Pertanto, si ritiene che, nel caso di specie, la variazione in diminuzione ai fini IRES debba essere recuperata **nel primo periodo di imposta** in cui vi è "capienza" per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari previste dal DM 31 dicembre 1988.

Per maggiore chiarezza, viene riportato l'esempio di biancheria con costo storico 1.000, entrata in funzione gennaio 2018, coefficiente di ammortamento civilistico del 40% (vita utile 30 mesi) fino al 31 dicembre 2018 e del 25% (vita utile 48 mesi) dal 2019.

In tale esemplificazione, il disallineamento di 200 che emerge nel 2018, oggetto di apposita variazione in aumento in dichiarazione, deve essere riassorbito, attraverso una **variazione in diminuzione**, già nel 2019.

Non è necessario, invece, aspettare il termine del periodo di ammortamento civilistico (nella specie, 2021).

Si evidenzia, da ultimo, che la risposta n. 761 di ieri conferma che i chiarimenti forniti dalla ris. Agenzia delle Entrate n. 98/2013 rimangono fermi anche per i soggetti in riferimento ai quali trova applicazione il principio di **derivazione rafforzata**.

	Piano di ammortamento originario			Piano di ammortamento rideterminato		
	Ammortamento civilistico 40%	Ammortamento deducibile	Variazione in dichiarazione dei redditi	Ammortamento civilistico 25% (dal 2019)	Ammortamento deducibile	Variazione in dichiarazione dei redditi
2018	400	200	200 in aumento	400	200	200 in aumento
2019	400	400	-	200	400	200 in diminuzione
2020	200	400	200 in diminuzione	200	200	-
2021	-	-	-	200	200	-
Totale	1.000	1.000		1.000	1.000	

La Brexit non varia i rapporti tra branch e casa madre aderente a un Gruppo IVA inglese

I servizi resi dalla stabile organizzazione italiana restano rilevanti ai fini IVA

/ Corinna COSENTINO e Simonetta LA GRUTTA

Le operazioni intercorse tra la casa madre UK che aderisce al Gruppo IVA inglese e la sua stabile organizzazione italiana restano rilevanti ai fini IVA anche se effettuate dopo l'uscita del Regno Unito dall'Ue. Ciò nel presupposto che l'istituto previsto dalla normativa inglese continui a integrare la nozione di **Gruppo IVA** ai sensi dell'[art. 11](#) della direttiva 2006/112/Ce.

È questo uno dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. [756](#) di ieri.

Nel caso specifico, la **branch italiana** presta servizi di supporto in relazione a vendite promosse dalla propria casa madre UK, appartenente al Gruppo IVA inglese. In particolare, la branch acquista beni e servizi presso fornitori italiani ma non pone in essere operazioni attive rilevanti in Italia, per cui presenta una posizione di credito nei confronti dell'Erario.

Considerando che dal 1° gennaio 2021 il Regno Unito è fuoriuscito dal territorio doganale e fiscale dell'Ue, vengono chiesti chiarimenti in merito alle modalità per ottenere il **rimborso** dell'IVA assolta sugli acquisti in Italia. In particolare, si domanda se il rimborso debba essere richiesto dalla casa madre ai sensi dell'[art. 38-ter](#) del DPR 633/72 (che disciplina l'esecuzione dei rimborsi a soggetti extra-Ue), ovvero dalla stabile organizzazione italiana ai sensi dell'[art. 30](#) comma 2 lett. d) del medesimo decreto.

Al riguardo, occorre preliminarmente determinare se, a partire dal **1° gennaio 2021**, le prestazioni rese dalla branch italiana alla propria casa madre aderente a un Gruppo IVA inglese debbano considerarsi rilevanti ai fini dell'imposta. È dunque necessario valutare se per le prestazioni in parola, anche a seguito della [Brexit](#), continuano a trovare applicazione i principi della sentenza *Skandia* (causa [C-7/13](#)), secondo la quale l'appartenenza della casa madre o della branch a un Gruppo IVA costituito in uno Stato membro spezza il nesso d'identità soggettiva tra le due entità.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che in merito all'operatività dei principi statuiti con la sentenza *Skandia* (recepiti in ambito nazionale dall'[art. 70-quinquies](#) del DPR 633/72) si era espresso il **Comitato IVA**, affermando che essi si applicano a prescindere dal fatto che le operazioni avvengano tra Stati membri o tra uno Stato membro e un Paese terzo (cfr. Linee Guida del 105° meeting del Comitato IVA del 26 ottobre 2015).

Sulla base di tali indicazioni, dunque, l'Agenzia conclude che la disciplina di cui all'[art. 70-quinquies](#) comma 4-quater del DPR 633/72, secondo cui le operazioni intercorse tra casa madre e branch sono **rilevanti ai fini IVA** quando uno dei due soggetti appartiene a un Grup-

po IVA costituito in altro Stato membro, mentre l'altro operatore è stabilito in Italia, trova applicazione anche per le operazioni effettuate dopo la Brexit, ciò nel presupposto che il Gruppo IVA inglese continui a integrare la nozione di Gruppo IVA ai sensi dell'[art. 11](#) della direttiva 2006/112/Ce.

Nel caso specifico, le prestazioni rese dalla branch alla casa madre inglese si considerano non rilevanti in Italia ex [art. 7-ter](#) del DPR 633/72, per cui il rimborso dell'IVA sugli acquisti potrà essere richiesto dalla stabile organizzazione italiana ai sensi dell'[art. 30](#) comma 2 lett. d) del DPR 633/72, il quale consente il rimborso ai soggetti che effettuano prevalentemente operazioni non soggette a imposta ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/72.

Confermati i tempi di inclusione di nuovi soggetti nel Gruppo

Ulteriori chiarimenti relativi alla disciplina del Gruppo IVA sono stati forniti con la risposta a interpello n. [757](#), anch'essa pubblicata nella giornata di ieri.

Con tale documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha confermato le indicazioni contenute nella ris. n. [30/2021](#) in merito alla decorrenza dell'**inclusione di nuovi soggetti** in un Gruppo. Si ribadisce, dunque, che se negli anni di validità dell'opzione per il Gruppo IVA, il vincolo finanziario richiesto per l'adesione al regime si instaura nei confronti di un soggetto passivo per il quale esso non sussisteva all'atto dell'opzione, tale soggetto partecipa al Gruppo a partire dall'anno successivo a quello in cui il vincolo si è instaurato ([art. 70-quater](#) comma 5 del DPR 633/72).

Si chiarisce, inoltre, che tale decorrenza non riguarda soltanto le ipotesi di **ingresso in itinere** di una società già esistente alla data dell'opzione, ma anche l'ipotesi in cui, come nel caso oggetto dell'interpello, i nuovi partecipanti siano società di nuova costituzione che, con il loro ingresso, determinano una modifica del perimetro soggettivo del Gruppo e un ampliamento delle attività svolte dallo stesso.

Quest'ultima ipotesi, infatti, non è assimilabile a quella del conferimento di un ramo d'azienda da parte di un membro del Gruppo nei confronti di una società neocostituita (cfr. circ. n. [19/2018](#)), né a quello della scissione parziale a favore della beneficiaria neocostituita del Gruppo (cfr. principio di diritto n. [16/2020](#)), non producendo, sul piano sostanziale, i medesimi effetti di **"continuità"**.

Fallibile la cooperativa sociale Onlus

Pareri e atti MISE non vincolanti per l'accertamento della natura commerciale

/ Antonio NICOTRA e Paola RIVETTI

La cooperativa sociale che svolge attività commerciale secondo criteri di economicità (c.d. lucro oggettivo) è assoggettabile a fallimento, ai sensi degli [artt. 2545-terdecies](#) e [2082](#) c.c. e dell'[art. 1](#) del RD 267/42, non rilevando la qualifica di Onlus ex [art. 10](#) del DLgs. 460/97 che **non incide** sull'assoggettabilità a fallimento degli enti.

Il principio è stato enunciato dalla Corte di Cassazione n. [29245/2021](#), la quale ha ribadito, altresì, come l'accertamento della natura commerciale dell'attività della cooperativa sociale, ai fini della sua assoggettabilità a fallimento, compete all'autorità giudiziaria (Cass. n. [9567/2017](#)), senza che abbiano natura **vincolante** i pareri e gli atti del MISE nell'esercizio dei poteri di vigilanza attribuiti dalla legge.

La vertenza – secondo la disciplina vigente *ratione temporis* – interessa l'assoggettabilità della cooperativa sociale alla procedura fallimentare, stante le disposizioni per tali enti che, pur acquisendo la qualifica di Onlus di diritto (art. 10 comma 8 del DLgs. n. 460/97), **non decadono** dal carattere mutualistico.

Secondo i giudici, la qualifica di "Onlus" è una categoria fiscale – destinata ad essere sostituita con il DLgs. [117/2017](#) (Codice del Terzo Settore) – tanto che l'acronimo (ora "ETS", ente del terzo settore) veniva aggiunto agli enti (associazioni, fondazioni, società cooperative ecc.) legittimati ad assumere la caratterizzazione per **finalità fiscali**.

Ai fini dell'assoggettabilità a **fallimento**, non rileva che nell'art. 10 comma 1 del DLgs. 460/97 siano considerate Onlus anche le cooperative i cui statuti o atti costitutivi recepiscano determinate clausole (svolgimento dell'attività in peculiari settori, perseguimento di finalità di solidarietà sociale, divieto di distribuire utili e avanzi di gestione, obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per attività istituzionali e connesse, esistenza di vincoli nella devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, ecc.).

Tale disciplina ha rilievo fiscale e consente di riconoscere alle Onlus esenzioni, agevolazioni e detrazioni, che si affiancano ad obblighi contabili e formali, e sanzioni amministrative rivolte ai rappresentanti legali e membri degli organi.

La possibilità per le cooperative di assumere, ai fini fiscali, la qualifica di Onlus non esclude la **natura commerciale** dei medesimi enti (come emerge dagli artt. 10 comma 10 e 12). Ciò che contrasta con tale qualifica, invece, è il lucro soggettivo (vedasi il divieto di distribuire, anche indirettamente, gli utili). Tale caratteristica, inoltre, è incompatibile anche con lo scopo mutualistico delle cooperative ([art. 2511](#) c.c.), in contrapposizione con le società commerciali il cui scopo è la divisione

degli utili prodotti ([art. 2247](#) c.c.).

Secondo la giurisprudenza, lo scopo di lucro soggettivo **non** è un elemento **essenziale** ai fini del riconoscimento della qualità di imprenditore commerciale, sussistendo "impresa" tutte le volte in cui vi sia una obiettiva economicità della gestione – ossia proporzionalità tra costi e ricavi, c.d. lucro oggettivo (Cass. nn. [22955/2020](#), [20815/2006](#)) – o sussista un pareggio di bilancio (Cass. n. [42/2018](#)), mentre va escluso qualora l'attività sia svolta in modo gratuito (Cass. n. [22955/2020](#)), senza che rilevi il fine altruistico (Cass. nn. [17399/2011](#), [16612/2008](#)).

Il lucro oggettivo è **compatibile** con il fine mutualistico, quindi, anche la cooperativa che svolge attività commerciale può essere assoggettata a fallimento in caso di insolvenza, in applicazione dell'[art. 2545-terdecies](#) c.c. (Cass. nn. [25478/2019](#), [9567/2017](#), [14250/2016](#)).

Resta quindi esclusa ogni rilevanza della qualifica di Onlus – per la portata fiscale delle disposizioni di cui al DLgs. [460/97](#) – con conseguente applicazione della normativa generale sui presupposti di fallibilità delle imprese commerciali ex [art. 2195](#) c.c.

Dagli [artt. 1](#) del RD 267/42 e [2082](#) c.c. si evince come sia sufficiente che l'attività abbia il carattere della **"economicità"**, cioè sia svolta in modo astrattamente idoneo a coprire i costi di produzione, alimentandosi con i suoi ricavi.

L'economicità della gestione consente di riconoscere lo statuto di imprenditore commerciale fallibile agli enti associativi che svolgano in via esclusiva o prevalente attività commerciale, restando ininfluente lo schema giuridico adottato (Cass. nn. [8374/2000](#), [22955/2020](#)). Tale approdo è in linea anche con l'ampia nozione di imprenditore di matrice europea.

Peraltro, è stata riconosciuta la natura commerciale e fallibile anche ai **consorzi** (Cass. nn. [978/2021](#), [13465/2010](#)) o ad associazioni o fondazioni con attività d'impresa e scopo altruistico (Cass. n. [6853/2011](#)).

Tali considerazioni operano anche per l'attività svolta secondo criteri di economicità da una cooperativa, a prescindere dal tipo di mutualità adottato e della qualifica di Onlus, la quale non consente di derogare all'[art. 2545-terdecies](#) comma 2 c.c.

La Suprema Corte, tuttavia, annovera, come **deroga** alla normativa civilistica, l'art. 15 del DLgs. [185/2016](#), probabilmente intendendo riferirsi all'[art. 15](#) del DLgs. [155/2006](#) (disciplina dell'impresa sociale, abrogata e trasfusa nel DLgs. [112/2017](#)), ma non chiarisce se la stessa integri una "diversa previsione di legge", inciso che, peraltro, sebbene invocato dai giudici, non risulta dalla *littera legis* di cui all'[art. 2545-terdecies](#) comma 2 c.c.

Verbale che estingue l'opposizione allo stato passivo con registro all'1%

Non opera la prenotazione a debito per la procedura di amministrazione straordinaria

/ Cecilia PASQUALE

Sul verbale di conciliazione giudiziale che accerta il diritto di credito dell'opponente in misura maggiore di quello ammesso allo stato passivo ed estingue definitivamente il giudizio di opposizione è dovuta l'imposta di registro dell'1% ex [artt. 37](#) DPR 131/86 e [8](#) comma 1 lett. c) Tariffa Parte I allegata al DPR 131/86, da applicarsi al **maggiore importo** di credito ammesso definitivamente al passivo in conseguenza dell'intervenuta conciliazione giudiziale che estingue il procedimento. La procedura di amministrazione straordinaria non è un'amministrazione pubblica e non opera, per la parte di imposta da questa dovuta, l'istituto della prenotazione a debito. Questo il parere reso dall'Agenzia delle Entrate, nella risposta a interpello n. [755](#), pubblicata ieri.

Nel caso di specie, l'istante, creditore per importi relativi a finanziamenti concessi per programmi di ricerca e sviluppo (presumibilmente una Pubblica Amministrazione, visto il riferimento al DLgs. [123/98](#) in tema di interventi di sostegno pubblico alle imprese) verso una società sottoposta ad amministrazione straordinaria, rappresentava di essere stato ammesso allo stato passivo per un **importo inferiore** al suo credito e di essersi opposto ex [art. 98](#) del RD 267/42. Il giudice formulava una proposta conciliativa per definire il giudizio di opposizione, proponendo l'ammissione integrale del credito dell'istante come credito chirografario (anziché privilegiato) al netto dell'imposta dovuta e gravante sulla procedura e la compensazione tra le parti delle spese legali. L'istante, dunque, avrebbe diritto all'ammissione al passivo dell'intero credito meno le imposte dovute e chiedeva, dunque, di conoscere il trattamento fiscale relativo all'imposta di registro applicabile al verbale.

In primo luogo, l'Agenzia afferma che il verbale di conciliazione in oggetto è assoggettato ad imposta di registro ex [artt. 37](#) del DPR 131/86, a mente del quale "Gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono anche parzialmente il giudizio, i decreti ingiuntivi esecutivi, i provvedimenti che dichiarano esecutivi i lodi arbitrali e le sentenze che dichiarano efficaci nello Stato sentenze straniere, sono soggetti all'imposta ..." e "alla sentenza passata in giudicato sono equiparati l'atto di conciliazione giudiziale e l'atto di transazione stragiudiziale in cui è parte l'amministrazione dello Stato". Poiché la conciliazione giudiziale determina la **chiusura del giudizio** di opposizione allo stato passivo promosso dall'istante, al verbale si applica l'[art. 37](#) del TUR e la tassazione deve esse-

re effettuata secondo il disposto dell'[art. 8](#) della Tariffa Parte I allegata al TUR.

In secondo luogo, si afferma che l'imposta è dovuta nella misura dell'1% ex [art. 8](#) lett. c) della Tariffa Parte I allegata al TUR (prevista per gli atti di "accertamento di diritti a contenuto patrimoniale"), da applicarsi al maggiore importo di credito ammesso al passivo in conseguenza dell'intervenuta conciliazione giudiziale: l'opposizione allo stato passivo ex [art. 98](#) del RD 267/42, infatti, è volta all'**accertamento** dell'esistenza e dell'efficacia dei crediti nell'ambito della procedura concorsuale e, dunque, tale è l'effetto giuridico che realizza il verbale di conciliazione giudiziale che definisce il giudizio di opposizione allo stato passivo.

L'Agenzia, infine, si pronuncia sulla possibilità di applicare l'istituto della prenotazione a debito anche alle procedure di amministrazione **straordinaria**.

Dal combinato disposto degli [artt. 59](#) del DPR 131/86 e [159](#) del DPR 115/2002, si afferma, è possibile ricavare che, nei procedimenti nei quali è parte un'amministrazione statale che si concludano con la **compensazione** delle spese, l'imposta di registro è prenotata a debito (cioè senza contemporaneo pagamento delle imposte dovute) per la metà o per la quota di compensazione, mentre il residuo dell'imposta va corrisposto dall'altra parte processuale. Nel caso in esame, dunque, per l'istante è applicabile l'istituto della prenotazione a debito.

Con riferimento a quanto dovuto dalla procedura di amministrazione straordinaria, ritiene l'Agenzia che, sebbene tale procedura possa comportare il coinvolgimento del Ministero dello Sviluppo economico nelle situazioni che coinvolgono imprese di rilevanti dimensioni per la tutela di interessi generali, questa non può essere assimilata ad un'amministrazione dello Stato, in quanto tale nozione deve riferirsi esclusivamente all'**apparato statale** e non è suscettibile di estensione per interpretazione analogica.

Ne consegue che, per la quota di imposta di registro dovuta dalla **"parte privata"**, non opera la prenotazione a debito; potrà trovare applicazione, tuttavia, l'[art. 146](#) del DPR 115/2002 ("Prenotazione a debito, anticipazioni e recupero delle spese" nell'ambito della procedura fallimentare), ove ne ricorrano i presupposti, con la precisazione che "Le spese prenotate a debito o anticipate sono recuperate, appena vi sono disponibilità liquide, sulle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo" (art. 146 comma 4).

Accordi preventivi con versamento della fee prima dell'invio dell'istanza

Copia del versamento va allegata all'istanza di accordo preventivo bilaterale o multilaterale

/ Luisa CORSO

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. [297428](#) di ieri, 3 novembre 2021, definisce le modalità di determinazione e di pagamento della **commissione** per l'accesso o il rinnovo degli accordi preventivi bilaterali e multilaterali di cui all'[art. 31-ter](#) del DPR 600/73.

Si ricorda che l'[art. 1](#) comma 1101 della L. 30 dicembre 2020 ha previsto, mediante introduzione dei commi 3-bis e 3-ter dell'[art. 31-ter](#) del DPR 600/73, il pagamento di una **fee**, stabilita **in funzione del fatturato** della società istante nel caso di accordi preventivi bilaterali e multilaterali; ciò, al fine di stabilire una compartecipazione del contribuente alle spese sostenute dall'Agenzia delle Entrate per la gestione delle predette istanze di accordo bilaterale e multilaterale.

Il provvedimento precisa che le imprese con attività internazionale presentano, a tal fine, un'istanza, **in carta libera**, all'Ufficio Risoluzione e prevenzione controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate, che può essere inviata a mezzo PEC all'indirizzo: dc.acc accordi@pec.agenziaentrate.it o, in alternativa, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o, in alternativa, tramite consegna diretta all'Ufficio, che ne rilascia ricevuta all'atto della presentazione. Nei casi diversi dall'invio della PEC, copia dell'istanza e della relativa documentazione sono prodotte anche in formato elettronico o, in alternativa, inviate al seguente indirizzo: dc.gci.controversieinternazionali@agenziaentrate.it.

L'ammissibilità della suddetta richiesta di accordo preventivo bilaterale e multilaterale è subordinata al versamento di una commissione pari a:

- **10.000 euro** nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia in-

feriore a 100 milioni di euro;

- **30.000 euro** nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia compreso tra 100 milioni e 750 milioni di euro;

- **50.000 euro** nel caso in cui il fatturato complessivo del gruppo cui appartiene il contribuente istante sia superiore a 750 milioni di euro.

Versamento mediante modello F23

Si segnala, al riguardo, che gli importi previsti risultano inferiori a quelli praticati, ad esempio, nel contesto statunitense, dove sono previste fee fino a 113.500 dollari.

Per la determinazione del fatturato complessivo del gruppo occorre fare riferimento al bilancio consolidato disponibile alla data di presentazione dell'istanza.

Le suddette commissioni sono **ridotte alla metà** nel caso di richiesta di rinnovo dell'accordo, mentre in caso di presentazione di più istanze di accordo preventivo bilaterale o di un'istanza di accordo preventivo multilaterale aventi a oggetto le medesime operazioni con Stati diversi, l'impresa con attività internazionale istante versa la commissione per ciascuna istanza bilaterale o per ciascuno Stato estero controparte dell'istanza multilaterale.

In merito alle modalità di versamento della commissione, il provvedimento stabilisce che la stessa è versata dall'impresa **prima** della presentazione dell'istanza e copia del versamento va allegata all'istanza.

Il versamento avviene mediante modello F23 e, in caso di inammissibilità dell'istanza, la commissione è restituita all'impresa con attività internazionale.

Utilizzo in F24 del contributo per i soggetti con ricavi fino a 15 milioni

Sono definiti tre nuovi codici tributo a seconda delle fattispecie

/ REDAZIONE

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 63 di ieri, ha istituito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del contributo a fondo perduto per i soggetti con ricavi da 10 a 15 milioni di cui all'art. 1, comma 30-bis del DL 73/2021.

Le istanze per tale contributo, si ricorda, possono essere presentate, secondo quanto stabilito dal provvedimento n. 268440/2021, fino al **13 dicembre 2021** (si veda "[Al via le istanze del contributo per i soggetti con ricavi fino a 15 milioni](#)" del 15 ottobre 2021).

Nell'istanza il richiedente deve, tra l'altro, indicare, alternativamente, se l'importo complessivo dei contributi a fondo perduto spettanti (contributo "Sostegni", "Sostegni-bis automatico" e/o "Sostegni-bis attività stagionali") venga erogato tramite accredito su conto corrente o intenda optare per il riconoscimento del medesimo importo complessivo sotto forma di **credito d'imposta**, da utilizzare esclusivamente in compensazione mediante modello F24 da presentarsi tramite i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

Tali crediti di imposta saranno fruibili solo a valle dei controlli degli esiti dell'istanza e successivamente alla comunicazione di **riconoscimento** dei contributi riportata nell'area riservata di consultazione degli esiti del portale "Fatture e Corrispettivi".

Per consentire l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei contributi a fondo perduto, nei casi in cui il contribuente abbia scelto tale modalità di fruizione, sono stati quindi istituiti i seguenti codici tributo, distinti in base al contributo richiesto nello specifico:

- "**6948**" denominato "Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni-bis – credito d'imposta da utilizzare in

compensazione - art. 1, c. 30-bis, lett. a), DL n. 73 del 2021";

- "**6949**" denominato "Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni-bis – credito d'imposta da utilizzare in compensazione - art. 1, c. 30-bis, lett. b), DL n. 73 del 2021";

- "**6950**" denominato "Contributo a fondo perduto Decreto Sostegni-bis – credito d'imposta da utilizzare in compensazione - art. 1, c. 30-bis, lett. c), DL n. 73 del 2021".

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "ERARIO", esclusivamente in corrispondenza della colonna "importi a credito compensati".

Il campo "**anno di riferimento**" è valorizzato con l'anno in cui è stato riconosciuto il contributo a fondo perduto, nel formato "AAAA".

L'ammontare del contributo utilizzabile in compensazione può essere consultato nella sezione "Cassetto fiscale", accessibile dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, al link "Crediti IVA / Agevolazioni utilizzabili"; nel caso in cui l'ammontare del contributo utilizzato in compensazione, anche tenendo conto di precedenti fruizioni, risulti superiore all'importo riconosciuto, il modello F24 è scartato.

Indicazioni anche per la restituzione spontanea

La risoluzione n. 63 prevede anche specifiche istruzioni in merito alla **restituzione** spontanea del contributo a fondo perduto non spettante, erogato mediante accredito su conto corrente o utilizzato in compensazione.

Concorso in bancarotta per la banca che stipula un mutuo con un cliente poi fallito

Il mutuo è stato usato per ripianare, nei confronti dello stesso istituto, esposizioni debitorie proprie e di un terzo

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 31513 depositata ieri, la Cassazione ha riconosciuto fondata la richiesta risarcitoria avanzata dal curatore nei confronti della banca che aveva stipulato con un imprenditore, poi fallito, un mutuo ipotecario, da questi immediatamente usato per ripianare, nei confronti dello stesso istituto, esposizioni debitorie proprie e di un terzo. L'operazione aveva consentito la **parziale distrazione** di parte della somma mutuata con l'accredito al terzo (art. 216 comma 1 n. L. fall.) e la trasformazione del credito, vantato dalla banca verso l'impresa, da chirografario in privilegiato, così costituendosi la prima un titolo di prelazione in danno degli altri creditori, secondo lo schema della **bancarotta preferenziale** (art. 216 comma 3 L. fall.).

Soccombente nei gradi di merito, ove si era ritenuta la carenza di prova circa la piena consapevolezza da parte della banca riguardo all'insolvenza dell'imprenditore, la curatela ha visto riconosciuta la propria domanda risarcitoria in sede di legittimità.

Sotto il primo profilo, la Cassazione ha richiamato la consolidata giurisprudenza penale secondo la quale l'elemento soggettivo del delitto di bancarotta fraudolenta per distrazione è dato dal **dolo generico**, per la cui sussistenza non è necessaria – contrariamente a quanto ritenuto dai giudici di merito – la conoscenza dello stato d'insolvenza dell'impresa, né lo scopo di recare pregiudizio ai creditori, essendo sufficiente la consapevole volontà di dare al patrimonio sociale una destinazione diversa da quella di garanzia delle obbligazioni contratte (Cass. n. 4710/2020). Per il concorrente *extraneus* (nel caso di specie, il funzionario di banca), il dolo prescinde dalla specifica conoscenza del dissesto della società, essendo sufficiente la volontarietà del proprio apporto alla condotta dell'*intraneus*, con l'eguale consapevolezza che essa determina un depauperamento del patrimonio sociale dei creditori (Cass. n. 9316/2021). D'altro canto, per l'elemento materiale della bancarotta distrattiva è sufficiente il **distacco** del bene dal patrimonio dell'imprenditore – sebbene il reato venga a giuridica esistenza con la dichiarazione di fallimento – avendo il legislatore inteso colpire la manovra diretta alla sottrazione in danno dei creditori, quale, nel caso di specie, il giroconto a favore del terzo di parte della somma mutuata all'imprenditore fallito (Cass. n. 13820/2020).

La Corte ha poi riconosciuto la responsabilità della banca nei confronti della curatela anche sotto l'ulteriore profilo del concorso nella **bancarotta preferenziale** (art. 110 c.p. e 216 comma 3 L. fall.). In particolare, l'isti-

tuto, con la stipulazione del mutuo indotta dal suo funzionario, ha concorso all'eliminazione dell'esposizione a breve e alla trasformazione dei debiti del fallito da chirografari a garantiti da ipoteca. In tale ipotesi, per la Cassazione, il concetto di **simulazione** nell'indicata norma penalfallimentare non va inteso in senso civilistico, poiché la *ratio* della previsione è quella di sanzionare sia le condotte che realizzano la costituzione fittizia di un titolo preferenziale, sia quelle che trasformano un credito chirografario in credito assistito da cause di prelazione con la costituzione effettiva di una garanzia in presenza dello stato d'insolvenza, poiché entrambe producono lo stesso risultato di alterazione della *par condicio creditorum* (Cass. n. 51861/2018).

Si consideri poi che la bancarotta preferenziale richiede il **dolo specifico**, ossia che il soggetto agisca per favorire, a danno dei creditori, taluno di essi. Il pregiudizio degli altri creditori non è, peraltro, collegato alla finalità dell'agire, per cui non risponde al requisito soggettivo tale risultato, essendo sufficiente che il soggetto si rappresenti la possibilità di ledere i creditori non favoriti secondo i principi del dolo eventuale (Cass. n. 16983/2014). D'altro canto, il dolo del soggetto *extraneus* nel reato proprio di bancarotta preferenziale dell'amministratore consiste nella **volontarietà** della propria condotta di sostegno a quella dell'*intraneus* con la consapevolezza che essa determina la preferenza nel soddisfacimento di uno dei creditori rispetto agli altri, non essendo invece richiesta la specifica conoscenza del dissesto.

Nel caso di specie la Cassazione ha ritenuto **non corretta** la prospettazione dei giudici di merito che avevano addotto la carenza di prova sulla piena consapevolezza del funzionario circa l'insolvenza del cliente. Ciò perché solo dopo aver accertato la responsabilità penale di questi sarebbe possibile ritenere, a sua volta, responsabile civilmente l'istituto di credito per il fatto illecito del dipendente ai sensi dell'art. 2049 cc. In aderenza all'orientamento giurisprudenziale di cui sopra, la Corte ha però ritenuto non necessaria la specifica conoscenza del dissesto dell'imprenditore. Nel caso di specie, il dolo doveva quindi valutarsi tenendo conto proprio della **natura** della complessiva operazione posta in essere dall'imprenditore, poi fallito, con la banca, consapevole quest'ultima che l'operazione altro non era che un mero rifinanziamento ipotecario di precedenti debiti chirografari del cliente al solo fine di creare in suo favore un titolo preferenziale idoneo ad alterare la *par condicio creditorum*.

Niente confisca per la distruzione dei documenti ante 2015

Impossibile applicare retroattivamente l'art. 12-bis del DLgs. 74/2000, stante la natura soprattutto sanzionatoria della confisca per equivalente

/ Maria Francesca ARTUSI

La riforma penale tributaria del 2015 ha **ampliato** l'ambito della confisca, sia diretta che per equivalente, anche al reato di occultamento o distruzione dei documenti contabili. L'**art. 12-bis** del DLgs. 74/2000 prevede, infatti, oggi la confisca obbligatoria in caso di condanna per tutti i reati tributari previsti dal medesimo decreto.

Prima del DLgs. [158/2015](#), la confisca di cui all'**art. 322-ter** c.p., grazie al rinvio di cui all'**art. 1** comma 143 della L. 244/2007, non era invece applicabile al delitto di occultamento o **distruzione di documenti** contabili. Quest'ultimo quindi era l'unico reato per il quale era escluso il provvedimento della confisca. Parte della dottrina aveva motivato la precedente esclusione per il fatto che il reato in questione, a differenza degli altri delitti tributari, non genera un'imposta evasa ma soltanto un'attività di ostacolo all'accertamento; in realtà si è verificato in varie occasioni che l'imposta evasa è stata proprio quantificata nella maggiore imposta rettificata dagli uffici.

La giurisprudenza si è pronunciata sul punto ma non sempre in modo univoco. Alcune pronunce hanno escluso l'applicabilità della confisca per equivalente al reato in esame perché non era prevista dalla legge, altre hanno consentito l'applicabilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente utilizzando i riferimenti del DLgs. [231/2001](#), in quanto, sebbene il reato fosse addebitabile alla persona fisica, le **conseguenze patrimoniali** ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito.

Tra l'altro, si deve tenere presente che in tema di reati finanziari e tributari, la confisca per equivalente prevista dall'**art. 322-ter** c.p., non è mai stata estensibile ai reati commessi **anteriamente** all'entrata in vigore della legge finanziaria 2008 (L. n. [244/2007](#)), non rilevando la circostanza che la legge non abbia stabilito espressamente l'irretroattività della norma in sede d'estensione dell'applicazione della misura di sicurezza patrimoniale ai predetti reati (in questo senso Cass. n. [39172/2008](#)).

Come detto, il DLgs. [158/2015](#) ha ulteriormente superato queste norme, introducendo con il citato art. 12-bis una fattispecie di confisca che ricalca esattamente l'art. 322-ter c.p.: la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di uno dei delitti previsti dal DLgs. [74/2000](#) deve essere **sempre disposta** nel caso di condanna o di sentenza di applicazione concordata della pena. La giurisprudenza ha in proposito ritenuto che vi fosse piena continuità normativa tra le due disposizio-

ni appena indicate (Cass. n. [50338/2016](#)).

Con una **differenza**: la norma previgente individuava espressamente i delitti tributari in relazione ai quali erano applicabili le disposizioni di cui all'art. 322-ter c.p. e, tra questi, non era contemplato il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto e punito dall'**art. 10** del DLgs. 74/2000 in relazione al quale, pertanto, non poteva essere disposta la confisca a norma della disposizione in esame.

Alla luce di tale ricostruzione, la sentenza n. [39350](#) della Cassazione, depositata ieri, ha affermato l'**impossibilità** di applicare retroattivamente la disposizione dell'art. 12-bis, stante la natura eminentemente sanzionatoria della confisca per equivalente, come già affermato dalle Sezioni Unite in relazione alla precedente ipotesi di confisca introdotta per i reati tributari dalla L. [244/2007](#); principio che, ovviamente, vale anche per la "nuova" confisca stante l'indicata continuità normativa tra le due disposizioni (Cass. SS.UU. n. [18374/2013](#)). Nel caso affrontato da tale sentenza, in effetti, le condotte si erano perfezionate in epoca **anteriore** al 20 ottobre 2015, data di entrata in vigore del DLgs. [158/2015](#) e dunque dell'art. 12-bis citato. Per tale ragione la confisca non poteva essere disposta.

Si noti che con riferimento alla consumazione del **reato** (rilevante anche ai fini della normativa applicabile), l'occultamento, a differenza della distruzione, dà luogo ad un reato permanente perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo fiscale, con la conseguenza che la condotta antigiuridica si protrae nel tempo a discrezione del reo, il quale, a differenza della distruzione, ha il potere di fare cessare l'occultamento esibendo i documenti.

Il **reato permanente**, infatti, si distingue da quello istantaneo proprio perché, perdurando la fase di consumazione del reato, il soggetto attivo ha la possibilità di fare cessare in qualsiasi momento la perdurante condotta antigiuridica. La permanenza cessa allorché scade l'obbligo della conservazione o per altre cause (sequestro della documentazione, chiusura dell'accertamento fiscale).

D'altra parte occultare un documento non significa solo nascondere ma anche **mantenerlo nascosto** e siccome l'occultamento, per essere punito, deve avere avuto incidenza, sia pure relativa, sulla ricostruzione dei redditi o del volume di affari, la condotta antigiuridica perdura finché esiste in favore dell'amministrazione il potere di controllare l'ammontare dei redditi o del volume d'affari.

Lecito modificare l'orario di lavoro se la modifica avviene in buona fede

Tale decisione rientra nel potere organizzativo del datore di lavoro

/ REDAZIONE

La sentenza n. [31349](#) della Cassazione, depositata ieri, 3 novembre 2021, riguarda la modifica della **distribuzione** dell'orario di lavoro nell'ambito di un contratto a tempo pieno, mutamento che, se eseguito in osservanza dei principi generali di correttezza e buona fede, senza discriminazione o vessazione dei lavoratori coinvolti, è da ritenersi del tutto legittimo.

Nel caso di specie una lavoratrice, addetta al montaggio di piastre, osservava un orario di lavoro **spezzato** (dalle 8 alle 12:25 e dalle 14 alle 17:30) in ragione di una serie di patologie croniche di cui soffriva.

Dal mese di settembre del 2004, in vista della dismissione delle lavorazioni cui la lavoratrice era addetta, la stessa era stata spostata dall'azienda a un reparto diverso, quello dello stampaggio. Ne era conseguita anche la modifica dell'orario di lavoro, dovendo la dipendente osservare in tale reparto un orario di lavoro **continuato** dalle 14 alle 22.

A fronte della domanda avanzata dalla lavoratrice di tornare al proprio reparto e di tornare a osservare l'orario di lavoro spezzato, la Corte d'appello ha ritenuto di accoglierla, evidenziando una **violazione**, da parte del datore di lavoro, dei principi di correttezza e di buona fede ex [artt. 1175](#) e [1375](#) c.c. per avere adibito la lavoratrice a mansioni diverse, spostandola di reparto, prima che la dismissione della linea presso cui la dipendente era adibita fosse in atto o, in ogni caso, imminente.

La Corte di Cassazione è stata, però, di diverso avviso, e con la sentenza in commento, riformando la decisio-

ne di secondo grado, ha evidenziato che **rientra** nel potere organizzativo del datore di lavoro spostare il personale nei vari reparti aziendali in ragione delle diverse esigenze aziendali, potere che, se esercitato in osservanza dei principi di correttezza e buona fede, senza alcuna discriminazione o vessazione ai danni dei lavoratori interessati dall'operazione, non è sindacabile.

Contratto a tempo pieno senza i limiti allo ius variandi del tempo parziale

Del resto, hanno evidenziato i giudici di legittimità, il contratto di lavoro della lavoratrice era **a tempo pieno**, rispetto al quale non operano i limiti posti allo *ius variandi* nei contratti di lavoro a tempo parziale, in cui l'orario di lavoro non è modificabile in ragione della necessità di garantire al lavoratore lo svolgimento di un'ulteriore attività lavorativa o l'impiego in modo diverso del tempo. Inoltre, non vi era nemmeno alcun accordo che prevedesse vincoli o condizioni al diritto dell'imprenditore di organizzare l'attività lavorativa.

È stata, così, ritenuta **corretta** la modificazione dell'orario di lavoro operata dall'azienda, ciò in quanto la decisione di delocalizzare le lavorazioni cui la lavoratrice era addetta era effettiva e, inoltre, non era stata integrata alcuna discriminazione o lesione dei suoi diritti derivanti da specifici accordi contrattuali.

Nel distacco a catena va identificato anche l'utilizzatore dei somministrati

Da Ministero del Lavoro e INL ulteriori indicazioni sui dati integrativi da inserire nelle comunicazioni di distacco a catena e di lunga durata

/ Mario PAGANO

Dopo le istruzioni diramate con la circolare INL n. [2/2021](#) (si veda "[Nuovi obblighi dai distacchi transnazionali a catena](#)" del 20 ottobre 2021) e le indicazioni ministeriali recentemente fornite in relazione al DM [170/2021](#) (si veda "[Dal 2 novembre comunicazione preventiva di distacco con nuove modalità](#)" del 27 ottobre 2021), il Ministero del Lavoro e l'Ispettorato nazionale del lavoro ritornano con la nota n. [1659/2021](#) del 29 ottobre sulle nuove **comunicazioni preventive** per i distacchi a catena e per quelli di lunga durata, il cui obbligo va assolto dal 2 novembre, mediante il nuovo modello "UNI_Distacco_UE".

Il primo importante chiarimento arriva in relazione alle fattispecie soggette al nuovo obbligo, che non riguarda unicamente i distacchi di lunga durata avviati *ex novo*, bensì anche quelli iniziati dopo il **30 luglio 2020** ma risultati in essere alla data di entrata in vigore del DM 170/2021 (10 agosto 2021), le cui regole, come detto, decorrono dal 2 novembre 2021. In tali casi, spiega il Ministero, la comunicazione andrà effettuata entro **30 giorni**.

Per definire la natura di **lunga durata** del distacco si dovrà tenere conto anche di eventuali sostituzioni intervenute dal 30 luglio 2020 in poi.

Restano **esclusi**, invece, tutti i distacchi che si sono conclusi alla data di entrata in vigore del DM 170/2021.

A seguito di quanto disposto dal decreto, ai dati già previsti per la comunicazione preventiva di distacco si sono aggiunte ulteriori **informazioni**, quali la tipologia del servizio oggetto della prestazione di servizi, le generalità dei lavoratori inviati in sostituzione e durata della sostituzione, i dati identificativi del soggetto utilizzatore, nel caso di distacco a catena, e la durata del distacco, con precisazione della data di inizio e data di fine, con eventuale evidenziazione della notifica di lunga durata (superiore a 12 mesi ma inferiore a 18 mesi) o di eccedenza di lunga durata (superiore ai 18 mesi).

Tra le ulteriori regole di compilazione del modello, merita una sottolineatura la specifica relativa alla **tipologia di servizio**, oggetto di distacco transnazionale, ricordando che solo nell'ipotesi di somministrazione entrano in gioco le ulteriori informazioni, previste per il cosiddetto distacco a catena.

In questi casi, infatti, oltre ai dati identificativi del prestatore di servizi (Agenzia di somministrazione), contraddistinto dal proprio **codice** univoco dell'azienda, attribuito dallo Stato di appartenenza a fini fiscali, previ-

denziali o simili, dovranno essere comunicati anche gli elementi afferenti all'utilizzatore, il quale, a sua volta, nell'ambito del distacco a catena, procederà a distaccare in Italia il lavoratore, in ragione di un rapporto commerciale differente dalla somministrazione.

Con un'unica comunicazione sarà possibile inserire i dati di **più lavoratori**, tenendo presente che la durata del distacco, nel suo complesso, terrà conto di ciascun periodo temporale di distacco del singolo lavoratore, oggetto di comunicazione, ove questi non coincidano tra loro.

Inoltre, ove la durata complessiva superi i **12 mesi**, automaticamente il sistema considererà il distacco come di lunga durata (allo stesso modo, precisa la nota congiunta, qualora la durata ecceda i 18 mesi, il sistema evidenzierà che si tratta di un distacco che eccede i termini della "lunga durata"), richiedendo una specifica **motivazione**.

Sempre con riferimento ai lavoratori, potranno essere comunicati più luoghi di svolgimento del distacco e, inoltre, nella relativa sezione, in caso di **sostituzioni**, potranno essere comunicati i dati identificativi dei lavoratori sostituiti. Tuttavia, in tale caso il distacco non potrà avere una durata superiore a quella originariamente prevista per il distacco del lavoratore sostituito. Il Ministero e l'INL ricordano, poi, che gli elementi ritenuti **essenziali** nelle comunicazioni risultano essere sostanzialmente riconducibili a tre macro aree, relative al prestatore di servizi (il codice identificativo e lo Stato di stabilimento), al soggetto distaccatario (codice fiscale azienda) e, ovviamente, al lavoratore distaccato (codice identificativo, Stato di nascita e cittadinanza).

Viene, infine, ribadito il principio secondo il quale la **notifica** di lunga durata del distacco viene attribuita automaticamente dal sistema ogni qual volta, in fase di comunicazione preventiva ovvero a seguito di proroga di un distacco originariamente di durata inferiore, sia superata la soglia temporale dei 12 mesi.

In caso di **proroga** occorrerà una comunicazione di variazione da effettuarsi entro 5 giorni dall'evento ([art. 10](#) del DLgs. 136/2016).

Un ultimo aspetto riguarda il regime **sanzionatorio**. L'obbligo di comunicazione è presidiato dalla **sanzione** amministrativa prevista dall'[art. 12](#) comma 1 del DLgs. 136/2016 (da 180 a 600 euro per ciascuna violazione e per ogni lavoratore) a carico del prestatore di servizi.

Il deposito delle liste entro il 13 novembre va nella direzione sbagliata

Gentile Redazione,
non è questa la sede – anche se prima o poi occorrerà, così come lo si è fatto ai Presidenti degli Ordini locali nell'incontro del 6 ottobre u.s., trovarne una per dare conto agli iscritti del perché si è arrivati alla situazione attuale – per commentare la complessa **situazione giudiziaria** che sta coinvolgendo la governance della professione.

Il dato importante è che l'Ordinanza del TAR del Lazio del 16 ottobre scorso ha sospeso esclusivamente le **elezioni locali**. Nulla è previsto per le elezioni del Consiglio Nazionale programmate per il 12 gennaio 2022.

Il Ministero vigilante e il Consiglio di Stato hanno più volte affermato che la nuova governance nazionale venga votata dai nuovi Consigli degli Ordini locali.

Questo principio, assolutamente corretto e condivisibile, cozza tuttavia con il termine del **13 novembre** attualmente vigente per il deposito delle liste per le elezioni del Consiglio Nazionale.

Il tema è certamente politico, oltre che giuridico: non ha senso far votare i Consigli degli Ordini uscenti, creando un disallineamento tra la nuova governance nazionale e la nuova governance territoriale che si insedierà immediatamente dopo.

La situazione di **conflitto** che coinvolge la nostra Professione può essere superata solo con uno sforzo congiunto di quanti saranno chiamati a governarla.

I temi sul tappeto – PNRR, riforma fiscale, riforma del diritto fallimentare, riforma del contenzioso tributario, semplificazioni, solo per citarne alcuni – richiedono che la nostra Professione si esprima con una voce sola.

Questo presuppone come minimo **omogeneità** tra corpo elettorale attivo e rappresentanti nazionali.

In difetto, si partirà "zoppi" e con un'immediata distanza tra Ordini e Consiglio Nazionale.

Infine, ma non meno importante, la stagione dei ricorsi che da tanto tempo affligge la nostra professione troverebbe nuova benzina negli sconfitti della tornata elettorale, sia a livello locale che nazionale.

Esiste la possibilità di dire **basta** a tutto questo rimettendo le cose a posto: riattivare prima l'iter per le elezioni degli Ordini locali e dopo quelle del Consiglio Nazionale in sintonia con le indicazioni coerenti del Ministero, anche passando, ove necessario, da brevissimi commissariamenti "tecnici".

I prossimi Presidenti degli Ordini locali, legittimati dal nuovo voto dei colleghi, debbono essere i protagonisti della scelta della governance nazionale, non gli spettatori di scelte altrui, per altro ormai inesorabilmente datate.

Il deposito delle liste per il Consiglio Nazionale entro il 13 novembre, va nella direzione opposta e sbagliata.

Solo una leadership nazionale per il prossimo mandato che sia condivisa – non necessariamente unitaria – è una leadership forte e può esserla solo quella che si rivolge e vien scelta – anche nella formazione delle liste – dagli Ordini locali di **nuova elezione**, legittimati a loro volta dal voto dei Colleghi che vogliono dire la loro sulla nostra governance, rispettando in questo modo la cosiddetta "base", tanto citata e poco ascoltata.

Se il Ministero non interverrà prima, come auspicato da molti, vedremo dopo il 13 novembre chi dei **diversi aspiranti** leader avrà dimostrato nei fatti, astenendosi dal deposito delle liste, di credere a questo principio e chi invece, depositando, avrà dimostrato – nel timore di "rimanere fuori" – l'opposto.

Alessandro Solidoro

Consigliere delegato all'attività internazionale del CN-DCEC

Soggettività passiva IVA per la holding dinamica che effettua prestazioni di servizi infragruppo

Nella risposta a interpello n. [758](#) di ieri, 3 novembre 2021, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la **holding** facente parte di un gruppo societario, controllante diretta di una subholding tedesca, nell'ambito di un'operazione di LBO (*Leveraged buy-out*) può essere qualificata come soggetto passivo IVA ai sensi dell'[art. 4](#) del DPR 633/72.

Alla medesima è riconosciuto, pertanto, il **diritto alla detrazione** dell'imposta assolta sia in relazione ai *Transaction costs* sostenuti o ad essa imputabili sia in relazione agli acquisti di beni e servizi inerenti ai servizi finanziari, tecnici e strategici resi a favore delle società del gruppo.

Nel caso in esame, la società istante configura una holding **"dinamica"**, dotata di struttura operativa attraverso cui svolge la funzione di supporto nella definizione delle linee guida e degli obiettivi operativi del gruppo, verificandone la realizzazione in termini di crescita economica e di equilibrio finanziario. A tal fine, risulta che la suddetta società:

- è intervenuta indirettamente nell'operazione di riorganizzazione;
- è centro di imputazione di costi in base al principio di inerenza;
- effettua prestazioni di servizi infragruppo.

Alla luce di ciò, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, per costante giurisprudenza Ue, "non ha lo status di soggetto passivo dell'IVA (...) e non ha diritto a detrazioni (...) una holding il cui unico scopo sia l'assunzione di partecipazioni presso altre imprese, senza che tale società interferisca in modo diretto o indiretto nella gestione delle stesse, fatti salvi i diritti che detta holding possiede nella sua qualità di **azionista** o di socio" (cfr. Corte di Giustizia Ue 6 settembre 2012, causa [C-496/11](#)).

Inoltre, considerando che il **diritto alla detrazione** spetta, ex [art. 19](#) del DPR 633/72, in presenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, "anche quando i **costi dei servizi** fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei prodotti o dei servizi che esso fornisce", nella fattispecie considerata, non rileva la circostanza che gli acquisti per i quali si ritiene ammessa la detrazione dell'IVA siano intervenuti prima del perfezionamento delle operazioni imponibili (ancora non fatturate), sempreché sussista il nesso immediato e diretto con queste ultime o con il complesso dell'attività economica esercitata.

Nuova funzionalità per il servizio "Greenpass50+"

Con il messaggio n. [3768](#) pubblicato ieri, l'INPS ha fornito ulteriori istruzioni in relazione alla procedura "Greenpass50+", di cui era stata comunicata la disponibilità on line per le aziende con più di 50 dipendenti e per gli enti pubblici (escluse le scuole) non aderenti a NoiPA con il precedente messaggio n. [3589/2021](#) (si veda "[Procedura «Greenpass50+» per le aziende con più di 50 dipendenti](#)" del 22 ottobre 2021).

Viene chiarito che da oggi, **4 novembre 2021**, verrà resa disponibile una nuova funzionalità per assegnare a ciascun verificatore i codici fiscali dei dipendenti dell'azienda in relazione ai quali verrà eseguito il controllo del green pass.

Vi sono due modalità per attivare tale funzionalità, vale a dire con l'inserimento puntuale dei singoli codici fiscali dei dipendenti, oppure con l'importazione massiva di un file in formato .CSV con cui è possibile importare i codici fiscali dei dipendenti da associare ai verificatori, ma anche i verificatori stessi nel caso in cui l'azienda ne debba inserire un numero apprezzabile.

Tale file è composto da due colonne divise da un punto e virgola, dove nella prima va indicato il codice fiscale del verificatore e nella seconda quello del **dipendente** da associare al verificatore.

Aiuti di Stato, la Commissione europea approva ulteriori misure anti-crisi da COVID-19

Assonime, nella news legislativa di ieri, ha evidenziato che la Commissione europea ha pubblicato lo scorso 28 ottobre la decisione di approvazione di una serie di misure di aiuto di Stato notificate dall'Italia nel contesto della crisi COVID-19, nell'ambito del **Quadro temporaneo** per le misure di aiuto di Stato. L'approvazione di tali misure era stata annunciata con comunicato stampa della Commissione del 15 ottobre.

La decisione riguarda due insiemi di **misure**:

- aiuti di importo limitato, notificati sulla base della sezione 3.1 del Quadro temporaneo;
- misure di sostegno per i costi fissi non coperti sostenuti nel periodo compreso tra marzo 2020 e il dicembre 2021 o duran-

te parti di tale periodo, notificati sulla base della sezione 3.12 del Quadro.

La Commissione, evidenzia Assonime, ha dichiarato **compatibili** ai sensi dell'[art. 107](#), par. 3, lettera b) del TFUE tutte le misure notificate. I provvedimenti sono contenuti in vari decreti legge emanati durante l'emergenza (DL n. [104/2020](#), n. [137/2020](#), n. [41/2021](#), n. [73/2021](#)) nonché nella L. n. [178/2020](#), ma la notifica formale è avvenuta solo il 22 settembre, dopo una lunga fase di contatti pre-notifica con la Commissione.

I beneficiari degli aiuti dovranno indicare in un'**autodichiarazione ex ante** l'importo degli aiuti di importo limitato e il sostegno per i costi fissi non coperti per i quali fanno domanda,

consentendo alle autorità italiane di monitorare meglio il rispetto del quadro temporaneo, in particolare per le imprese

dello stesso gruppo.

Esenzione IVA da verificare per i servizi resi ai bookmaker

Le prestazioni rese dai fornitori a una società che opera come **bookmaker autorizzato** non sono accessorie ai servizi resi da quest'ultima ai propri clienti nell'esercizio dell'attività di raccolta scommesse. Si tratta di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [760](#) pubblicata ieri, 3 novembre 2021.

In tale documento di prassi, infatti, è stato osservato che le citate prestazioni non sono effettuate dallo stesso soggetto e non sono rivolte al medesimo destinatario. Pertanto, non sussistono i **requisiti** per considerare le prestazioni ricevute dalla società come accessorie a quelle rese dalla stessa ai propri clienti.

In linea di principio, comunque, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile il regime di **esenzione IVA**, di cui all'[art. 10](#) comma 1 n. 6 e 7 del DPR 633/72, ai servizi resi dai fornitori alla società attinenti al funzionamento delle interfacce (API), ai servizi di providing, di scommessa, alle licenze d'uso dei software e/o delle piattaforme di gioco.

L'applicabilità di tale regime è stata tendenzialmente **esclusa**, invece, per le prestazioni di servizi che non concretizzano la gestione del gioco né le fasi di elaborazione e di definizione dei dati necessari per consentire ai giocatori di partecipare al gioco, né le fasi di accettazione o raccolta delle singole giocate.

Non pagare le tasse per “finanziare” la società è sempre una scelta rischiosa

Il Tribunale di Milano, nella sentenza n. [3730/2021](#), ha stabilito che l'omissione di ogni **adempimento fiscale** da parte dell'amministratore in un momento in cui non è evidenziata l'assenza, in capo alla società, della provvista necessaria, determina che egli, a fronte dell'immediato **“risparmio” di liquidità** così ottenuto in violazione dei doveri di corretta e puntuale gestione fiscale della società, espone la stessa al danno patrimoniale costituito non dall'importo stesso dei tributi evasi (comunque dovuti dalla società), ma dalle **conseguenze sanzionatorie** alle quali questa si trova esposta.

Ciò poiché rileva il fatto che, al momento in cui cominciano ad affluire – dopo i relativi accertamenti – le cartelle esattoriali, la situazione di crisi della società sia tale da far divenire insostenibile l'ingente debito consapevolmente accumulato

negli anni.

Tali circostanze, infatti, rendono l'amministratore **gravemente responsabile** delle violazioni di propri doveri di legge sul punto e del danno che esse, nei termini sopra chiariti, hanno causato al patrimonio sociale e ai creditori che nella sua capienza confidavano.

Inoltre, se, nel momento in cui il credito risarcitorio in questione risultava già maturato, l'amministratore ha posto in essere **vendite** di immobili sociali **a prezzo vile**, con evidente pregiudizio per la società e consapevolezza dello stesso sia da parte sua che della società acquirente, stante la riconducibilità della stessa alle proprie figlie, è anche da accogliere la relativa azione **revocatoria**.

Aliquota IVA ordinaria per il servizio di tele-monitoraggio domiciliare

Il servizio di tele-monitoraggio domiciliare pre e post-chirurgico **non** può ritenersi **accessorio** alla cessione dei dispositivi impiantabili a pazienti con patologie cardiache. Di conseguenza, tale prestazione di servizi deve essere assoggettata a **IVA** con l'aliquota **ordinaria**. Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. [759](#) pubblicata ieri, 3 novembre 2021.

In relazione al caso sottoposto, infatti, l'Agenzia ha osservato che il servizio **non** si pone in rapporto di **necessaria connessione** con la fornitura dei dispositivi medici impiantabili. Neppure dal punto di vista tecnologico esiste un nesso fra i dispositivi e il servizio, poiché i dati e i parametri vitali moni-

torati da quest'ultimo non sono rilevati ed elaborati dai dispositivi impiantati, ma da altri strumenti. Peraltro, l'assenza del nesso di accessorialità appare ancora più evidente nei casi in cui il servizio di tele-monitoraggio è reso a pazienti non ancora sottoposti a impianto.

Sulla base delle predette considerazioni, quindi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la prestazione del servizio di tele-monitoraggio e la cessione del dispositivo impiantabile su pazienti cardiopatici costituiscono due operazioni **distinte e separate**; dunque, tale servizio non può beneficiare dell'aliquota IVA del 4% applicata alla cessione del dispositivo.

Rimborsi dell'integrazione dell'indennità di malattia nel trasporto pubblico locale per gli anni 2015-2018

Con la circolare n. [164](#) di ieri, l'INPS ha fornito le istruzioni operative alle aziende del **trasporto pubblico locale** interessate al rimborso degli oneri anticipati a titolo di integrazione delle indennità di malattia fruite dal proprio personale negli anni 2015, 2016, 2017 e 2018.

Innanzitutto, ricorda l'Istituto, a seguito dell'abrogazione dell'allegato B del RD [148/31](#), il quale poneva a carico dell'INPS una serie di trattamenti economici di malattia speciali e aggiuntivi, per la categoria di lavoratori in argomento trova applicazione il trattamento previdenziale di **malattia** previsto per la **generalità dei lavoratori** del settore industria.

Tuttavia, eventuali **trattamenti aggiuntivi**, rispetto a quelli erogati dall'INPS ai lavoratori del settore industria, possono essere definiti mediante la contrattazione collettiva. La quantificazione dei maggiori oneri contrattuali sostenuti dalle suddette aziende e l'individuazione di criteri e modalità di ripartizione delle risorse finanziarie devono essere stabiliti

mediante un apposito decreto del Ministro del Lavoro. In particolare, per gli anni **2015, 2016, 2017 e 2018**, la quantificazione degli oneri e l'individuazione delle modalità di ripartizione sono state definite dal DM [30 luglio 2021](#).

Operativamente, i datori di lavoro interessati al recupero degli oneri sostenuti a titolo di integrazione delle indennità di malattia nel suddetto arco temporale devono – con una o più denunce contributive aventi scadenza entro il giorno 16 del sesto mese successivo a quello di emanazione della circolare in commento – valorizzare il codice causale **"L215"** nell'elemento "DenunciaAziendale", "AltrePartiteACredito", "CausaleACredito" del flusso UniEmens.

Ai fini del conguaglio è necessario che le Strutture territoriali competenti:

- attribuiscono il codice di autorizzazione **"4H"**;
- verifichino la **regolarità contributiva** in capo alle aziende interessate.