



Sei uno studio associato o multiprofessionale? Con i software Sistemi l'integrazione è perfetta e il supporto alla crescita assicurato.

sistemi
Programmi Aggregati



Lunedì 22 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Outsourcing della contabilità con impatti sulla revisione delle nano-imprese

/ Stefano DE ROSA

Una parte rilevante delle Linee guida del CNDCEC sulla revisione nelle nano-imprese (gennaio 2020) è dedicata ai casi in cui le stesse **esternalizzino** la tenuta della contabilità, i connessi adempimenti (anche di natura fiscale) e le fasi [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Gestione contabile della "revoca" del riallineamento con modalità variabili

/ Alessandro SURA

Il Ddl. di bilancio 2022 interviene, modificando l'art. 110 del DL 104/2020, sul regime di deducibilità dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente (allineati con riferimento ad asset oggetto di [...])

PAGINA 8

FISCO

Fatturazione elettronica verso la proroga con inclusione dei forfetari

Estensione dell'ambito soggettivo se il Consiglio Ue accetterà la proposta della Commissione

/ Luca BILANCINI

L'obbligo di adozione della **fattura elettronica** nelle operazioni B2B e B2C, in deroga alle disposizioni di cui agli articoli 218 e 232 della direttiva 2006/112/Ce, originariamente concesso con la decisione di esecuzione Ue n. 2018/593, andrà a scadere il prossimo 31 dicembre 2021. L'Italia, con lettera protocollata dalla Commissione europea in data 31 marzo 2021, ne ha quindi domandato la proroga chiedendo altresì l'autorizzazione ad estendere l'obbligo ai soggetti passivi che si avvalgono della franchigia per le piccole imprese di cui all'art. 282 della direttiva 2006/112/Ce.

I risultati portati all'attenzione degli organi dell'Unione, pur essendo frutto di stime, hanno convinto la **Commissione Ue** a proporre al Consiglio di concedere un ulteriore triennio al nostro Paese e di includere anche i soggetti passivi di minori dimensioni (proposta 2021/357).

L'adozione della fatturazione elettronica ha, infatti, consentito un re-

cupero di IVA pari a circa 2 miliardi di euro, con un riflesso benefico anche in termini di imposte dirette (si stimano entrate supplementari per circa 580 milioni di euro). Nel 2019 l'uso della e-fattura si è rivelato fondamentale per individuare i soggetti passivi che non soddisfano i requisiti per essere considerati **"esportatori abituali"**, permettendo il recupero di oltre 1,3 miliardi di euro di "massimali falsi dichiarati", cifra che potrebbe essere ulteriormente incrementata con la "stretta" imposta dal provvedimento del 28 ottobre 2021 n. 293390, grazie al quale l'Agenzia delle Entrate ha definito i criteri su cui fondare l'attività di analisi di rischio e di controllo relativa ai soggetti che si avvalgono del plafond (si veda "Al via i controlli sugli esportatori abituali" del 30 ottobre 2021). Alla Commissione europea sono stati, infine, sottolineati anche gli importanti risultati ottenuti nell'ambito delle attività di contrasto dei meccanismi di frode intraunionale. L'Italia ha anche [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Per la congruità delle spese per sconto o cessione si può andare oltre i prezziari

La cancellazione della società estingue anche le sanzioni

Possibile promuovere la vaccinazione contro il COVID-19 sui luoghi di lavoro

IMPRESA

Iscrizione al RUNTS con firma digitale e PEC

/ Paola RIVETTI e Vittorio TRAVERSA

Le procedure di iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) prenderanno avvio da dopodomani, mercoledì **24 novembre**, e potranno essere gestite autonomamente dall'ente oppure [...]

Outsourcing della contabilità con impatti sulla revisione delle nano-imprese

Analisi delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi tra le procedure previste dalle Linee guida CNDCEC

/ Stefano DE ROSA

Una parte rilevante delle Linee guida del CNDCEC sulla revisione nelle nano-imprese ([gennaio 2020](#)) è dedicata ai casi in cui le stesse **esternalizzano** la tenuta della contabilità, i connessi adempimenti (anche di natura fiscale) e le fasi rilevanti del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria presso un fornitore di servizi.

In tale ambito, il principio di revisione internazionale di riferimento è l'ISA Italia [402](#) "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi", che tratta delle **responsabilità** del revisore dell'impresa utilizzatrice dei servizi esternalizzati, approfondendo le modalità operative con cui il revisore acquisisce una comprensione dell'impresa utilizzatrice che sia sufficiente a:

- identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- definire appropriate risposte in termini di procedure di revisione da svolgere.

A tal proposito, nel documento del CNDCEC viene evidenziato come assuma particolare rilevanza la conoscenza del fornitore di servizi acquisita in precedenti esperienze e che l'esternalizzazione della contabilità possa "**ridurre il rischio** di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a svolgere determinate attività".

Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa

utilizzatrice, dovrà svolgere una o più delle seguenti **procedure**, previste dall'ISA Italia 402:

- contattare il fornitore di servizi tramite l'impresa utilizzatrice per ottenere informazioni specifiche;
- svolgere procedure di revisione idonee a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti direttamente dal fornitore di servizi.

Inoltre, nei casi maggiormente complessi e strutturati, si può **valutare** di:

- acquisire una relazione emessa da un altro revisore incaricato di svolgere specifiche procedure di verifica

presso il fornitore di servizi;

- richiedere ad un altro revisore di svolgere le procedure idonee a fornire le necessarie informazioni sui controlli

pertinenti presso il fornitore di servizi.

In ogni caso, qualora elementi significativi delle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice si trovino presso il fornitore di servizi, è opportuno che il revisore abbia accesso diretto alle stesse, al fine di acquisire **elementi probativi** sufficienti ed appropriati. In particolare, le procedure svolte dall'*auditor* riguardano:

- l'ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice;
- l'ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi;
- l'acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni (nei casi in cui l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni);
- svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi.

Per agevolare il lavoro del professionista, nel documento del CNDCEC vengono forniti **modelli** di:

- lettera di attestazione (nella quale è opportuno che venga inserita una dichiarazione degli amministratori circa l'esistenza o meno di comunicazioni che lo studio professionale o la società di servizi ha fatto alla società su frodi, non conformità significative rispetto alle norme di legge o su errori non corretti che influiscono sul bilancio);
- questionario (riadattato) per la comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi;
- memorandum sugli esiti del lavoro svolto;
- lettera d'incarico professionale per la tenuta della contabilità, bilancio, adempimenti fiscali e consulenza del lavoro.

Ulteriori approfondimenti sul tema saranno disponibili sul prossimo numero di Schede di aggiornamento.

Fatturazione elettronica verso la proroga con inclusione dei forfetari

Estensione dell'ambito soggettivo se il Consiglio Ue accetterà la proposta della Commissione

/ Luca BILANCINI

L'obbligo di adozione della **fattura elettronica** nelle operazioni B2B e B2C, in deroga alle disposizioni di cui agli articoli [218](#) e [232](#) della direttiva 2006/112/Ce, originariamente concesso con la decisione di esecuzione Ue n. [2018/593](#), andrà a scadere il prossimo 31 dicembre 2021. L'Italia, con lettera protocollata dalla Commissione europea in data 31 marzo 2021, ne ha quindi domandato la proroga chiedendo altresì l'autorizzazione ad estendere l'obbligo ai soggetti passivi che si avvalgono della franchigia per le piccole imprese di cui all'art. [282](#) della direttiva 2006/112/Ce.

I risultati portati all'attenzione degli organi dell'Unione, pur essendo frutto di stime, hanno convinto la **Commissione Ue** a proporre al Consiglio di concedere un ulteriore triennio al nostro Paese e di includere anche i soggetti passivi di minori dimensioni (proposta [2021/357](#)).

L'adozione della fatturazione elettronica ha, infatti, consentito un recupero di IVA pari a circa 2 miliardi di euro, con un riflesso benefico anche in termini di imposte dirette (si stimano entrate supplementari per circa 580 milioni di euro). Nel 2019 l'uso della e-fattura si è rivelato fondamentale per individuare i soggetti passivi che non soddisfano i requisiti per essere considerati **"esportatori abituali"**, permettendo il recupero di oltre 1,3 miliardi di euro di "massimali falsi dichiarati", cifra che potrebbe essere ulteriormente incrementata con la "stretta" imposta dal provvedimento del 28 ottobre 2021 n. [293390](#), grazie al quale l'Agenzia delle Entrate ha definito i criteri su cui fondare l'attività di analisi di rischio e di controllo relativa ai soggetti che si avvalgono del plafond (si veda ["Al via i controlli sugli esportatori abituali"](#) del 30 ottobre 2021). Alla Commissione europea sono stati, infine, sottolineati anche gli importanti risultati ottenuti nell'ambito delle attività di contrasto dei meccanismi di frode intraunionale.

L'Italia ha anche evidenziato come tramite la fatturazione elettronica sia stato possibile introdurre una serie di servizi atti a **semplificare** gli adempimenti fiscali; si fa riferimento, in particolare al programma di assistenza on line che rende possibile la precompilazione dei registri IVA, della comunicazione delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale, nonché la predisposizione dei moduli per il pagamento dell'imposta. Sul punto, tuttavia, è bene precisare che al momento possono accedere a tali semplificazioni esclusivamente i soggetti passivi IVA che hanno esercitato l'opzione per la liquidazione periodica trimestrale ([art. 7](#) del DPR n. 542/99), posto che il programma di assistenza è, come ammesso dalla stessa Amministra-

zione finanziaria, "in via sperimentale" (si vedano al proposito le motivazioni del provv. Agenzia Entrate n. [183994/2021](#)).

L'Italia ha altresì rappresentato alla Commissione Ue come la fatturazione elettronica abbia comportato non soltanto l'**eliminazione** di una serie di **adempimenti** (si pensi, fra le altre, alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute), ma, anche, la possibilità di fruire di un flusso di informazioni che hanno permesso il monitoraggio delle prestazioni delle imprese "in tempo reale". I dati ottenuti hanno consentito, ad esempio, di analizzare i mutamenti economici correlati alla crisi pandemica da COVID-19 e di porre in essere alcune misure di sostegno.

La vera novità contenuta nella richiesta di proroga consiste nella volontà di estendere l'ambito soggettivo dell'obbligo di fatturazione elettronica per includere i soggetti passivi che si avvalgono della **franchigia** per le **piccole imprese**. Per convincere le istituzioni europee l'Italia rende noto che la misura "non dovrebbe comportare un onere amministrativo significativo per i soggetti passivi", posto che l'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione dei soggetti passivi una serie di strumenti (programmi da installare su PC per la creazione delle e-fatture, applicazione per dispositivi mobili, ecc...), che consentirebbero di agevolare anche gli operatori meno strutturati. Secondo i dati presentati, attualmente già il 10% dei soggetti che si avvalgono della franchigia di cui all'art. [282](#) della direttiva 2006/112/Ce emettono fatture elettroniche mediante Sistema di Interscambio.

Se il Consiglio Ue andrà nella direzione di includere anche i forfetari nell'adempimento, considerato che dal prossimo anno i dati delle operazioni transfrontaliere verranno trasmessi in formato XML via SdI, l'Amministrazione finanziaria disporrebbe di un **"quadro completo"** delle fatture emesse da tutti i soggetti passivi" (*cfr.* il quinto considerando della proposta di decisione del consiglio Ue [2021/357](#)), potendo così rafforzare la lotta contro la frode e l'evasione dell'imposta. L'estensione ai soggetti di minime dimensioni consentirebbe, inoltre, all'Agenzia di controllare l'andamento del fatturato di tali operatori, in modo da verificare che resti inferiore alla soglia che consente loro di avvalersi del regime agevolativo.

Non resta, quindi, che attendere la decisione del Consiglio Ue nonché le modalità e le tempistiche con le quali il legislatore nazionale intenderà estendere l'ambito soggettivo della fatturazione elettronica anche ai **forfetari**.

Per la congruità delle spese per sconto o cessione si può andare oltre i prezziari

Se i prezziari di riferimento non riportano le voci relative agli interventi edilizi, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi in maniera analitica

/ Enrico ZANETTI e Arianna ZENI

La lett. b) del nuovo comma 1-ter, inserito nell'[art. 121](#) del DL 34/2020 dall'[art. 1](#) comma 1 lett. b) del DL 157/2021 (c.d. decreto "Antifrode") stabilisce che, in caso di opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito di imposta, la **congruità** delle **spese** sostenute deve essere asseverata con riguardo a tutte le tipologie di interventi agevolati per i quali, ai sensi del comma 2 dell'[art. 121](#) medesimo, è possibile esercitare le relative opzioni.

Al di là dei dubbi già evidenziati circa la decorrenza di questo obbligo, ossia se si applichi con riguardo alle sole **spese** sostenute a decorrere **dal 12 novembre 2021** (data di entrata in vigore del DL [157/2021](#)), oppure se, così come è invece pacifico per il parallelo obbligo "generalizzato" di visto di conformità, si applichi anche con riguardo alle spese sostenute precedentemente, laddove le **opzioni** ex [art. 121](#) del DL 34/2020 vengano esercitate a decorrere dal 12 novembre 2021 (si veda "[Dichiarazioni con superbonus in attesa di chiarimenti](#)" del 17 novembre 2021), sui quali sarà peraltro opportuno conoscere quanto prima gli orientamenti di prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, la questione sta sollevando particolare preoccupazione con riguardo al **bonus facciate** di cui all'[art. 1](#) commi 219-223 della L. 160/2019 (fatta eccezione per gli interventi "influenti dal punto di vista termico"), perché trattasi di bonus che, sino a oggi, non solo non richiedeva alcuna asseverazione di congruità delle spese sostenute (analogo discorso vale anche per altri interventi come ad esempio quelli di recupero edilizio di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR "optabili"), ma nemmeno prevedeva, e continua a non prevedere, un tetto massimo di spese agevolate.

Il tema non è ovviamente la preoccupazione di chi, facendo leva su questa situazione, aveva e vorrebbe poter avere ancora l'intenzione di marciarci sopra, dando luogo a spese di ammontare totalmente incongrue e, in quanto tali, inassequabili, quanto piuttosto la preoccupazione di quei tecnici abilitati che non intendono certamente dare luogo a false attestazioni, ma si trovano in una situazione di difficoltà a fronte di **prezzi di mercato**, effettivamente praticati per lavori che saranno concretamente realizzati, che sono sensibilmente **cresciuti**, rispetto ai prezziari di riferimento per il rilascio dell'asseverazione di congruità.

A tale proposito, giova ricordare che la lett. b) del comma 1-ter dell'[art. 121](#) del DL 34/2020 impone ai tecnici abilitati di "asseverare la congruità delle spese sostenute secondo le disposizioni dell'[articolo 119](#), comma 13-bis", il quale statuisce che "ai fini dell'asseverazione

della congruità delle spese si fa riferimento ai **prezzari** individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a)", oltre che, per talune categorie di beni, ai valori massimi che saranno stabiliti nel prossimo futuro con apposito decreto del Ministro della Transizione ecologica.

Il "decreto di cui al comma 13, lettera a)" è il DM [6 agosto 2020](#) "Requisiti", il cui allegato [A](#), al punto 13, individua quali prezziari di riferimento quelli regionali e/o quelli DEI. Non va però dimenticato che la medesima disposizione precisa che, nel caso in cui i predetti prezziari di riferimento "non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera **analitica**, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell'importo stesso".

Interessati casi con peculiarità specifiche, che andrebbero però motivate

Questo inciso è di evidente ausilio per tutte quelle situazioni particolari che non si esauriscono certo in un mero "rifacimento ordinario di facciate", per ragioni connesse alla peculiarità dell'immobile oggetto degli interventi e/o per il contesto ambientale in cui gli interventi si realizzano.

Si pensi, ad esempio, al rifacimento di facciate di **edifici storici**, con fregi e materiali che non consentono di ricondurre l'intervento, in tutto o in parte, alle voci rinvenibili nei prezziari di riferimento con riguardo a corrispondenti interventi "standard" su edifici ordinari. Si pensi, sempre a titolo di esempio, al rifacimento di facciate di edifici situati in contesti estremamente particolari, come il centro storico di Venezia, ma non solo, caratterizzati da difficoltà logistiche del tutto peculiari. Si pensi, a maggior ragione, agli interventi in cui entrambi i predetti fattori sono compresenti.

In tutti questi casi, i tecnici abilitati non dovrebbero temere di asseverare false congruità per il semplice fatto che, in tutto o in parte, si discostano dai prezziari di riferimento. Dovrebbero però adeguatamente **motivare le specificità**, che rendono non pedissequamente applicabili le corrispondenti voci standard presenti in quei prezziari, e adeguatamente determinare, in maniera analitica, i nuovi prezzi congrui in presenza di queste peculiarità.

Certamente un onere e una responsabilità in più da valorizzare nel rapporto con il committente, altrettanto adeguatamente.

Iscrizione al RUNTS con firma digitale e PEC

Il Registro è operativo da domani, 23 novembre, e le iscrizioni partiranno il giorno successivo

/ Paola RIVETTI e Vittorio TRAVERSA

Le procedure di iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) prenderanno avvio da dopodomani, mercoledì **24 novembre**, e potranno essere gestite autonomamente dall'ente oppure mediante l'intervento del notaio, in caso di acquisto della personalità giuridica.

Nessuna domanda di iscrizione dovrà essere presentata dalle organizzazioni di volontariato (ODV) e dalle associazioni di promozione sociale (APS), per le quali opera la migrazione automatica dai registri di settore.

Per gli enti con qualifica di ONLUS, invece, è necessario attendere la pubblicazione dell'**elenco** degli enti iscritti alla relativa Anagrafe alla data di oggi, 22 novembre, a cura dell'Agenzia delle Entrate; solo in seguito tali enti potranno attivarsi per l'iscrizione, individuando la sezione del RUNTS in cui intendono essere iscritti. Si evidenzia, tuttavia, che nessuna domanda dovrà essere presentata dalle ONLUS i cui dati siano già stati trasmessi al RUNTS in dipendenza dell'iscrizione nei registri delle ODV e delle APS (art. [34](#) comma 11 del DM 106/2020).

Esonerati dalla domanda di iscrizione sono anche gli enti iscritti nella sezione "imprese sociali" del Registro delle imprese (ivi incluse le **cooperative sociali** e le società di mutuo soccorso di grandi dimensioni) poiché per essi l'iscrizione nella predetta sezione soddisfa il requisito dell'iscrizione al RUNTS. I dati del Registro delle imprese saranno direttamente riportati nell'archivio del RUNTS.

A livello operativo, le modalità di presentazione delle domande di iscrizione sono dettagliate negli [Allegati A e B](#) del DM 106/2020, come aggiornati dal DM [344/2021](#).

L'accesso alla piattaforma informatica del RUNTS (sviluppata da Infocamere) sarà possibile esclusivamente dal portale dei **servizi digitali** del Ministero del Lavoro e consentirà di gestire on line l'intero processo di migrazione, iscrizione, revisione e cancellazione degli enti del Terzo settore. Nella prima fase di accreditamento al RUNTS, i dati personali del nuovo utente saranno ricavati dalle credenziali SPID o CIE necessarie per l'accesso.

Il portale, unico sul territorio nazionale, consentirà agli enti di eseguire le seguenti operazioni:

- predisposizione e invio dell'istanza di iscrizione, di aggiornamento dati, di deposito atti e di cancellazione

dal RUNTS;

- trasmissione delle eventuali **integrazioni** richieste dall'Ufficio competente all'ente;
- verifica dello stato di avanzamento del procedimento avviato mediante istanza trasmessa al RUNTS (es. avvenuta ricezione da parte del sistema informatico del RUNTS, avvenuta protocollazione da parte dell'Ufficio competente).

La domanda di iscrizione è presentata dal rappresentante legale dell'ente o, su mandato di questo, dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce, il quale sottoscrive con **firma digitale** nel formato p7m (CADES) la pratica e i relativi allegati (preferibilmente in formato PDF/A). Per gli enti che intendano acquisire la personalità giuridica mediante l'iscrizione al RUNTS, l'intero procedimento di iscrizione è gestito dal notaio.

Invio solo dopo il superamento dei controlli formali

L'inoltro della domanda è condizionata al superamento di **controlli formali** riguardanti:

- la corrispondenza tra il soggetto autenticato nel portale (con SPID/CIE) e il legale rappresentante (come risultante dall'archivio del RUNTS per le istanze successive all'iscrizione);
- la congruenza dei dati inseriti e la correttezza formale degli allegati;
- la validità della firma digitale;
- la corrispondenza tra firmatario dell'istanza e soggetto titolato a rappresentare l'ente.

Le comunicazioni tra gli uffici e l'ente avvengono in modalità telematica tramite i servizi della piattaforma, con eventuale affiancamento **PEC**, ove previsto. Per tale ragione, l'indirizzo PEC dell'ente dovrà essere comunicato all'atto dell'invio della richiesta di iscrizione al RUNTS (costituisce infatti uno degli elementi da indicare nella domanda ai sensi dell'art. [8](#) comma 6 lett. g) del DM 106/2020) e dovrà essere tenuto costantemente aggiornato ed attivo.

A titolo di esempio, le richieste di integrazione della domanda o della documentazione da parte dell'ufficio verranno visualizzate dall'utente sulla piattaforma in corrispondenza dell'istanza trasmessa, nonché **notificate** all'indirizzo PEC indicato.

La cancellazione della società estingue anche le sanzioni

Nemmeno liquidatori e amministratori rispondono per le sanzioni

/ Alfio CISSELLO

Mediante la sentenza n. [29112](#) depositata lo scorso 29 ottobre, la Cassazione ha confermato la tesi secondo cui i soci di società di capitali, **dopo la cancellazione** della società, non rispondono delle sanzioni.

Si tratta di un principio della massima importanza, che era già stato enunciato con la sentenza della Cassazione del 7 aprile 2017 n. [9094](#).

Si ricorda che, ai sensi dell'[art. 2495](#) del codice civile, una volta estinta la società di capitali, i soci rispondono solo se e nella misura in cui hanno riscosso somme da bilancio finale di liquidazione.

Ciò indipendentemente dal sopravvenuto [art. 28](#) comma 4 del DLgs. 175/2014, che legittima gli uffici a notificare qualsiasi atto impositivo alla società per il **quinquennio successivo** alla richiesta di cancellazione.

A nostro avviso, in questo iato temporale, siccome la società è "fiscalmente in vita", non opera l'[art. 2495](#) richiamato quindi i soci non dovrebbero essere chiamati a rispondere di nulla ancorché abbiano riscosso **somme da bilancio** di liquidazione, ma questo è un altro discorso.

Tornando alla sentenza in commento, i soci sono considerati alla stregua degli eredi del contribuente defunto, operando l'[art. 8](#) del DLgs. 472/97: "L'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi". Nella sentenza n. 9094 del 2017, le cui conclusioni sono state condivise dalla più recente sentenza sopra richiamata, si era affermato che l'estinzione della società "ha determinato difatti l'**intrasmissibilità della sanzione** (arg. ex [art. 8](#) del DLgs. n. 472/97), regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell'[art. 2, 2° co.](#), del medesimo decreto, sia ai soci, sia al liquidatore. E tale principio assume viepiù rilevanza, ove si consideri che l'[art. 7, 1°](#)

comma, del DL 30 settembre 2003 n. 269, convertito con L. 24 novembre 2003 n. [326](#), ha introdotto il canone della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle **sanzioni amministrative tributarie** (in relazione al quale si veda, tra le più recenti, Cass. 3 luglio 2015, n. 13730)".

Ciò, a maggior ragione, vale laddove soci, amministratori e liquidatori siano chiamati a rispondere in ragione dell'[art. 36](#) del DPR 602/73.

Nel caso dell'[art. 2495](#) c.c., i soci sono equiparati agli eredi, per cui non si trasmettono le sanzioni. Ove si controverta sull'[art. 36](#) del DPR 602/73 non c'è nemmeno bisogno di effettuare **alcuna equiparazione** con gli eredi, siccome la norma è chiarissima nel circoscrivere la responsabilità alle sole imposte.

In ragione di quanto esposto, si può ragionevolmente affermare che, a prescindere dal titolo alla base della responsabilità nonché a prescindere dal fatto che la responsabilità possa essere fatta valere, soci, amministratori e liquidatori non rispondono per le sanzioni.

I soci sono paragonati agli eredi

Siamo in presenza, per effetto della cancellazione della società, di una **causa automatica** di estinzione del debito sanzionatorio, che opera di diritto senza, addirittura, sia necessario un motivo di ricorso (nonostante tale motivo, per prudenza, sia sempre opportuno).

Solo quando la società sia stata artificiosamente creata per commettere illeciti, e sia quindi un mero schermo, il soggetto che ne ha tratto vantaggio può essere chiamato a rispondere anche delle sanzioni.

Ma quanto appena esposto richiede una **prova rigorosa** che va fornita dall'ente impositore.

Possibile promuovere la vaccinazione contro il COVID-19 sui luoghi di lavoro

La legge di conversione del DL 127/2021 ha poi confermato la possibilità, per i lavoratori privati, di consegnare al datore di lavoro copia del green pass

/ Giada GIANOLA

È stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 277 di sabato, 20 novembre, la L. 19 novembre 2021 n. 165, di conversione del DL [127/2021](#).

Si rammenta che nella seduta del 10 novembre scorso il Senato aveva approvato, votando la questione di fiducia posta dal Governo, l'emendamento **interamente sostitutivo** del Ddl. (si veda "[In arrivo semplificazioni sul controllo del green pass nei luoghi di lavoro](#)" dell'11 novembre 2021). Successivamente, nella seduta del 17 novembre, la Camera ha rinnovato la fiducia al Governo approvando senza emendamenti, subemendamenti e articoli aggiuntivi, l'articolo unico del Ddl. Il testo approvato non ha subito modifiche rispetto al testo licenziato dalla Commissione Affari costituzionali del Senato.

Con l'entrata in vigore di tale legge i dipendenti privati potranno dunque richiedere di **consegnare** al datore di lavoro copia del green pass. La conseguenza di tale novità normativa è l'esenzione, per il lavoratore che abbia consegnato copia della certificazione verde, dai controlli da parte del preposto dell'azienda per tutta la durata della validità del green pass. Sul punto si è espresso il Garante per la protezione dei dati personali, il quale ha prospettato alcune criticità.

Il Garante ha infatti rilevato che tale previsione non permette di verificare periodicamente l'eventuale positività sopravvenuta al COVID-19 da parte del lavoratore e si pone comunque in contrasto con il Considerando 48 del Regolamento 2021/953/UE, secondo cui "Laddove il certificato venga utilizzato per scopi non medici, i dati personali ai quali viene effettuato l'accesso durante il processo di verifica **non devono essere conservati**, secondo le disposizioni del presente regolamento". Nonostante tali eccezioni, però, la previsione di legge in questione è stata mantenuta.

Viene stabilito che il possesso del green pass da parte dei **lavoratori somministrati** dovrà essere verificato dall'utilizzatore, mentre il somministratore sarà tenu-

to a informare i lavoratori circa la sussistenza delle prescrizioni in materia.

Per quanto riguarda le imprese con meno di 15 dipendenti, il datore di lavoro potrà **sospendere** il lavoratore, sempre dopo il quinto giorno di assenza ingiustificata per il mancato possesso del green pass, per la durata corrispondente a quella del contratto di lavoro stipulato per la sostituzione, comunque per un periodo non superiore a dieci giorni. La legge di conversione ha precisato che i predetti dieci giorni sono lavorativi, e sono rinnovabili fino al 31 dicembre 2021 senza conseguenze disciplinari e con diritto alla conservazione del posto di lavoro per il lavoratore sospeso.

Con la conversione in legge è, poi, stato aggiunto un nuovo art. 3-*bis*, rubricato "Scadenza delle certificazioni verdi COVID-19 in corso di prestazione lavorativa". Tale norma nello specifico dispone l'inserimento, dopo l'[art. 9-octies](#) del DL 52/2021, conv. L. [87/2021](#), del nuovo art. 9-*novies*, ai sensi del quale nel caso in cui la validità della certificazione verde dei lavoratori dipendenti sia pubblici sia privati scada **durante** lo svolgimento della prestazione lavorativa, i lavoratori interessati non saranno sanzionabili e potranno rimanere sul luogo di lavoro esclusivamente per il tempo necessario a portare a termine il turno.

Si segnala, infine, l'inserimento nel DL [127/2021](#) convertito del nuovo art. 4-*bis*, il quale prevede la possibilità per i datori di lavoro sia pubblici sia privati di promuovere, fino alla data di cessazione dello stato di emergenza, **campagne di informazione e sensibilizzazione** sulla necessità e sull'importanza di vaccinarsi contro il COVID-19 al fine di tutelare sempre di più la salute dei dipendenti e contrastare la diffusione del virus negli ambienti lavorativi. A tal fine è previsto che i datori di lavoro si avvalgano del medico competente nominato ai sensi dell'[art. 18](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 9 aprile 2008 n. 81.

Gestione contabile della “revoca” del riallineamento con modalità variabili

L'operazione di revoca genera la riemersione della differenza temporanea tra valori civilistici e valori fiscalmente riconosciuti

/ Alessandro SURA

Il [Ddl. di bilancio 2022](#) interviene, modificando l'[art. 110](#) del DL 104/2020, sul regime di deducibilità dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente (allineati con riferimento ad asset oggetto di rivalutazione ai sensi dello stesso art. 110 ovvero già esistenti in bilancio); più nello specifico, l'intervento allunga a **50 anni** il periodo di ammortamento fiscale dei beni per i quali è prevista la deduzione in misura “non superiore ad un diciottesimo del costo” (di fatto avviamento, marchi e altre attività avita utile indefinita). La pesante penalizzazione recata dal provvedimento è compensata dalla possibilità di “**revocare**” il predetto regime di **riallineamento** fiscale e richiedere la restituzione delle imposte sostitutive pagate.

Sotto il profilo contabile, l'operazione di revoca genera la **riemersione** della **differenza temporanea** tra valori civilistici e valori fiscalmente riconosciuti che il riallineamento operato nel passato aveva eliminato. Gli effetti di questa riemersione non sono disciplinati in modo puntuale dai principi contabili, che si preoccupano di disciplinare solo le variazioni delle differenze temporanee dovute alle variazioni del valore civilistico dei beni. Il trattamento da seguire in bilancio, pertanto, dovrebbe essere ricostruito sulla base delle regole generali in tema di imposte e dei documenti applicativi OIC pubblicati in occasione delle precedenti norme di rivalutazione fiscale, secondo modalità che variano a seconda del bene interessato e dal set di principi contabili adottato dalla società che revoca l'affrancamento.

Nel caso dell'**avviamento**, la riemersione del disallineamento **non** genera la necessità di stanziare **imposte differite**, dato che né l'OIC [25](#), né lo IAS [12](#) lo consentono. Per i **soggetti OIC**, l'operazione implica lo storno del costo dell'imposta sostitutiva dall'attivo di Stato patrimoniale in favore dell'iscrizione di un equivalente credito verso l'Erario per gli importi già versati, diventati ora ripetibili.

Per i **soggetti IAS-adopter**, il trattamento dovrebbe variare a seconda del **modello** utilizzato per contabilizzare a suo tempo il riallineamento. Chi si fosse limitato a portare a Conto economico il costo della sostitutiva senza rilevare null'altro, dovrebbe ora registrare un provento in contropartita della registrazione del credito per la restituzione dell'imposta sostitutiva pagata. Chi avesse, invece, optato per far emergere un **tax asset** a fronte del costo della sostitutiva pagata, dovrebbe ora stornare il **tax asset** (interessando il Conto economico) e rilevare a parziale compensazione il credito

per la sostitutiva da rimborsare. Le società che avessero optato per capitalizzare il costo del riconoscimento fiscale dell'avviamento dovrebbero, in analogia a quanto detto a proposito dei soggetti OIC-adopter, “scambiare” il costo capitalizzato della sostitutiva con il credito derivante dal diritto di restituzione.

Nel caso di beni diversi dall'avviamento, come ad esempio i **marchi**, la differenza temporanea “ricreata” dalla revoca del riallineamento implica la necessità di stanziare **imposte differite**, la cui contropartita economica è, però, dubbia. In assenza di disposizioni specifiche da parte degli organismi contabili che affrontino la fattispecie, non sembra irragionevole trattare gli effetti della revoca secondo modalità coerenti con quelle con cui è stato gestito il riallineamento medesimo. Pertanto, se questo ha comportato la rilevazione di un utile, a suo tempo pari alla differenza tra la sostitutiva e le imposte differite passive cancellate, la sua revoca dovrebbe provocare effetti speculari, ovvero la rilevazione di un costo pari alla differenza tra il valore della sostitutiva che sarà restituita (valore comprensivo anche del debito per la parte di sostitutiva eventualmente ancora da pagare) e il valore delle imposte differite passive che dovranno essere ripristinate.

Per i soggetti OIC-adopter che si fossero avvalsi della facoltà di ottenere il riconoscimento fiscale per effetto della contestuale **rivalutazione** effettuata ai sensi del DL 104/2020, l'effetto della revoca potrebbe essere invece attribuito al patrimonio netto, dal momento che l'imposta sostitutiva, a sensi del § 63 dell'OIC 25, è stata portata a diretta riduzione della riserva di rivalutazione e l'affrancamento, pertanto, ha dispiegato effetti soltanto di tipo patrimoniale.

Se la società non intende revocare la decisione assunta sulla base dei provvedimenti pubblicati nel 2020 ovviamente non si rigenera la differenza temporanea che era stata precedentemente oggetto di riallineamento. Il prolungamento del periodo di ammortamento fiscale a 50 anni, tuttavia, potrebbe mettere in discussione l'**eventuale recupero** delle imposte anticipate iscritte a fronte del **tax asset** rilevato in sede di riallineamento (è il caso di dell'affrancamento dell'avviamento operato da soggetti IAS-adopter) o a fronte della differenza temporanea che si andrebbe generando nel tempo in virtù del fatto che gli ammortamenti contabili avrebbero una dinamica accelerata rispetto a quella degli ammortamenti fiscali (caso tipico dei soggetti OIC che ammortizzano il marchio e l'avviamento in un periodo che non può eccedere i 20 anni).

Locali sfitti assoggettati alla TARI anche se non si producono rifiuti

Sono ancora pochi i Comuni che adottano un sistema puntuale di determinazione della tassa rifiuti fondato sul principio comunitario "chi inquina paga"

/ Antonio PICCOLO

Dopo vari lustri di applicazione della "tassa sui rifiuti", nella sua evoluzione dalla storica TARSU all'attuale TARI, passando dalla TIA1, TIA2 e TARES, non è concepibile che il nostro legislatore non abbia ancora avvertito la necessità di realizzare concretamente un **sistema** di **"misurazione puntuale"** della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico "valevole sia per le utenze domestiche che per quelle non domestiche.

Per il "peso" fiscale che la "tassa sui rifiuti" ha assunto negli ultimi anni, percepita comunque da oltre un ventennio come una vera e propria "imposta" sul possesso, occupazione o detenzione di locali o di aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani, si tratterebbe di **riequilibrare** una disciplina che è totalmente favorevole ai Comuni, imponendo una tassazione sui rifiuti equa e quindi più sopportabile per i contribuenti (uten- ti).

I casi avvertiti dagli utenti di "ingiusta" tassazione non sono pochi e vanno dal possesso delle cosiddette **"seconde case"** al possesso di locali destinati alla locazione ma rimasti sfitti anche per lunghi periodi di tempo. Infatti, tranne rarissimi casi di disservizio di raccolta dei rifiuti, perdurante, effettivo e oggettivo, ove i singoli utenti hanno diritto alla riduzione della tassa non avendo avuto la concreta possibilità di utilizzare il servizio pubblico di raccolta (Corte di Cassazione, ordinanza n. [22767/2019](#)), frequentemente gli utenti (soprattutto quelli domestici) sono messi nelle condizioni di fornire prove "diaboliche" sulla **mancata produzione** di rifiuti ovvero sulla trascurabile produzione degli stessi che possa giustificare un'ordinaria imposizione. L'attuale TARI ha sì previsto la versione **"puntuale"** della stessa, denominata "TARIP", destinata a diventare l'unica forma di tariffazione, che dovrebbe consentire agli utenti di pagare in base alla quantità dei rifiuti effettivamente prodotti, secondo il fondamentale principio comunitario "chi inquina paga". Ma finora i Comuni che l'hanno adottata sono pochissimi.

Contrario alle ragioni dei contribuenti è anche il consolidato insegnamento della Cassazione, secondo cui la tassa sui rifiuti è un tributo che i singoli utenti sono tenuti a pagare in relazione all'espletamento da parte dell'ente pubblico di un servizio nei confronti della **collettività** (che da tale servizio riceve un beneficio) e non già in funzione alle prestazioni fornite agli stessi singoli utenti.

Ne discende che sarebbe contrario al sistema di deter-

minazione del tributo pretendere di condizionare il pagamento al rilievo concreto delle condizioni di fruibilità che, per loro natura, oltre ad essere di **difficile identificazione** mal si prestano a una valutazione economica idonea a garantire un'esatta ripartizione fra gli utenti del costo di gestione (fra tante, sentenze n. 9613/2019 e n. [11451/2018](#)). Inoltre, sulla distinzione tra "imposta" e "tassa", in correlazione alla mancata erogazione effettiva del servizio di raccolta, lo stesso consolidato insegnamento ha già stabilito, sia pure in tema di TARSU, che la tassa sui rifiuti è caratterizzata, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla relativa disciplina normativa, da una struttura autoritativa e non sinallagmatica della prestazione, con la conseguente doverosità della prestazione poiché caratterizzata da una forte impronta pubblicistica (fra tante, ordinanza n. 1981/2018).

In particolare – così i giudici di legittimità – i **servizi di raccolta e smaltimento** dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono, in regime di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare dagli stessi autonomamente fissata. Sicché, i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi, ad eccezione dei tassativi casi di esclusione o di agevolazione (esenzione, riduzione), il cui onere probatorio grava sul contribuente che invoca il trattamento di favore (fra tante, ordinanza n. 27865/2021 e sentenza n. [3265/2019](#)), non possono sottrarsi a tale obbligo.

Del resto, poiché la ripartizione delle spese fra gli utenti è effettuata secondo il criterio del cosiddetto "metodo normalizzato" di cui al DPR [158/1999](#), anche la TARI non è determinata sulla base della **reale quantità** di rifiuti conferiti dall'utente, in ossequio quindi al principio comunitario "chi inquina paga", bensì in via presuntiva sulla base di coefficienti di produzione potenziale di rifiuti venendo così a prevalere la natura tributaria del prelievo (imposta) su quella corrispettiva (tassa).

Per tale ragione andrebbe affermata da parte della giurisprudenza di vertice l'illegittimità e l'**iniquità** della tassazione "piena" applicata dai Comuni indistintamente alle residenze secondarie (utilizzate solo per pochi mesi all'anno) e ai locali oggettivamente sfitti. Non fosse altro che per il principio di "proporzionalità" dei rifiuti prodotti (Consiglio di Stato, sentenza n. [4223/2017](#)). Ma il legislatore potrebbe naturalmente fare di più.

Composizione negoziata anche per le società in controllo pubblico

Il DL 118/2021 non deroga il sistema di preallerta per tali società

/ Alessandro BAUDINO e Giuseppe CHIAPPERO

L'entrata in vigore del DL [118/2021](#) pone il problema del suo **coordinamento** con la disciplina sulla valutazione del rischio di crisi aziendale per le società in controllo pubblico ([artt. 6 e 14](#) del DLgs. 175/2016, TUSP).

Varie considerazioni di ordine letterale e sistematico inducono a ritenere che le disposizioni del DL non modifichino quelle del TUSP, ma le integrino, costituendo l'ultimo approdo dell'evoluzione normativa sugli **"assetti organizzativi"**, che ha posto gli obblighi di pianificazione, rilevazione precoce della crisi e di attivazione ai fini della sua composizione, a fondamento dell'intero sistema delle responsabilità dei soggetti investiti di funzioni di amministrazione e controllo delle imprese. La prima considerazione, sul piano sistematico e teleologico, è che, ancor prima dell'avvento del CCII, il sistema di valutazione del TUSP si era rivelato precursore di una filosofia, quella della **rilevazione anticipata dei segnali della crisi** (*early warning*), che ha successivamente trovato piena declinazione, a livello comunitario, con la direttiva [1023/2019](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, riguardante "i quadri di ristrutturazione preventiva (...) e le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione", cui si è uniformato il DL 118/2021.

E infatti, mentre il sistema di indicatori del CCII interveniva in una fase successiva, a crisi ormai sostanzialmente manifesta, il sistema di valutazione e relativi indicatori del TUSP richiede alle imprese di attivarsi in una fase ancora **molto anticipata** rispetto a un'eventuale crisi, soprattutto sul piano organizzativo, valutando l'opportunità di un'integrazione degli strumenti del governo societario e di un rafforzamento organizzativo che creino le condizioni affinché le fasi di gestione di una potenziale crisi possano essere condivise con una più ampia schiera di stakeholder rispetto a quelli con cui, nelle imprese private, vengono normalmente attuati i piani di risanamento.

Proprio in questa direzione si pone il DL 118/2021 che, all'art. 2, comma 1, sposta la valutazione del rischio al **momento anteriore alla crisi**. L'attivazione dell'imprenditore e di chi lo controlla deve infatti avvenire in modo precoce, non già quando sussistono "fondati indizi di crisi", ma ancor prima: e cioè quando emergano "condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario" che rendono la crisi **"probabile"**.

La seconda considerazione, sul piano strettamente normativo, è che l'applicazione delle nuove disposizioni alle società in controllo pubblico trova precisi riferimenti incrociati nelle norme del DL 118/2021 e del TUSP, che **non pongono deroghe** al loro ambito di applica-

zione. Infatti, l'[art. 1](#), comma 3 del DLgs. 175/2016 sancisce in via generale il principio che "Per tutto quanto non derogato dalle disposizioni del presente decreto, si applicano alle società a partecipazione pubblica le norme sulle società contenute nel codice civile e le norme generali di diritto privato"; inoltre, con particolare riferimento alla disciplina della crisi d'impresa, l'art. 14 del TUSP, sotto la rubrica "Crisi d'impresa di società a partecipazione pubblica", ha stabilito espressamente che "Le società a partecipazione pubblica sono soggette alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo, nonché, ove ne ricorrano i presupposti, a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese insolventi".

A sua volta, il DL 118/2021 non prevede sbarramenti di accesso alla **composizione negoziata**, stabilendo anzi espressamente che tale procedura può essere attivata da qualunque "imprenditore commerciale e agricolo che si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza": e quindi anche da una società in controllo pubblico che versi in tale condizione.

Potenziato il controllo interno nelle società

Sul piano operativo si deve ancora rilevare che, nel periodo della pandemia, pur in un quadro di gestione conservativa dell'impresa, le società a controllo pubblico hanno **potenziato il controllo interno**, avvalendosi anche della proposta del MEF di un Programma-tipo di valutazione del rischio di crisi aziendale articolato per indici economico-finanziari e per indicatori qualitativi per area di rischio, di natura predittiva, definendo altresì i criteri per individuare soglie di allarme e attività di monitoraggio e reporting.

Il programma costituisce infatti un utile strumento per valutare il ricorso alla composizione negoziata, ove ritenuta funzionale al risanamento ex art. 14 del TUSP, così beneficiando dei vantaggi di un procedimento stragiudiziale rispetto agli strumenti concorsuali.

La filosofia non "avversariale", basata sui principi di **lealtà e trasparenza**, su cui si fonda l'approccio negoziale e la velocità del risanamento (oltre ai minori costi) inducono a ritenere che il nuovo approccio possa trovare terreno fertile proprio nell'ambito delle società a controllo pubblico, che ancor più in periodo di pandemia necessitano di strategie condivise per continuare a svolgere appieno, nel rispetto degli obiettivi di sostenibilità delle proprie attività economiche, il ruolo sociale dell'impresa pubblica sul territorio.

Accesso al SIGIT anche per i giudici della Cassazione

Una Convenzione prevede lo scambio di informazioni tra Commissioni tributarie e Suprema Corte

/ Dario AUGELLO e Gabriella DE MATTIA

Il 19 ottobre 2021 la Cassazione e il MEF hanno sottoscritto una Convenzione "per la trasmissione dei fascicoli informatici della giustizia tributaria".

L'accordo rappresenta un ulteriore tassello a completamento dell'**informatizzazione** che nell'ultimo periodo ha interessato sia i procedimenti di merito, sia i procedimenti di legittimità.

Si rammenta in proposito che il processo tributario telematico (**PTT**) è diventato obbligatorio per i ricorsi e gli appelli notificati a partire dal 1° luglio 2019 ([art. 16](#) del DL 119/2018).

Successivamente, l'[art. 29](#) del DL 23/2020 ha stabilito che le parti, sebbene avessero avviato il giudizio con modalità analogiche, sono tenute a depositare gli atti successivi con **modalità telematica**.

Quanto ai procedimenti in cassazione, in attesa che sia emanato il decreto attuativo dell'[art. 16-bis](#), comma 6 del DL 179/2012 convertito, che disporrà l'obbligo di deposito degli processuali in modalità telematica anche nei procedimenti di legittimità, resta applicabile **fino al 31 dicembre 2021**, salvo ulteriori proroghe, quanto disposto dal DM [27 gennaio 2021](#), che ha autorizzato in via provvisoria e alternativa (in quanto non è precluso utilizzare il deposito analogico) il **deposito telematico** degli atti in cassazione (in proposito si veda "[Udienze da remoto e depositi telematici in Cassazione fino al 31 dicembre](#)" del 29 luglio 2021).

I due processi telematici, tuttavia, utilizzano **piattaforme informatiche diverse**: mentre nel processo tributario, per depositare gli atti, occorre accedere al sistema informativo della giustizia tributaria (SIGIT), viceversa, nel processo in Cassazione, il software è un'integrazione di quello previsto per il processo civile telematico, pur con schemi specifici.

Oltre alla difficoltà che i difensori incontrano per il fatto che ogni piattaforma utilizza regole diverse, occorre tenere conto anche del fatto che i diversi sistemi non comunicano tra di loro e ciò rappresenta un ostacolo per diversi adempimenti processuali.

Primo tra tutti quello previsto dall'[art. 369](#), comma 2 c.p.c., secondo cui il ricorrente deve chiedere alla segreteria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, o del quale si contesta la giurisdizione, la **trasmissione** del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Cassazione.

La richiesta è restituita al richiedente munita di **visto** e deve essere depositata in Cassazione assieme al ricorso all'atto della costituzione in giudizio.

Al riguardo il MEF era già intervenuto con una direttiva interna rivolta alle Commissioni tributarie (n. 2 del 7 maggio 2020), chiarendo che il deposito dell'istanza

di trasmissione del fascicolo d'ufficio alla Cassazione ex [art. 369](#) c.p.c. poteva avvenire con modalità telematica mediante rilascio di attestazione al difensore sempre in via telematica (all'interno del SIGIT).

Occorre sempre presentare istanza ex art. 369 c.p.c.

Ora, con la **Convenzione** in esame si fa presente anzitutto che le Commissioni tributarie regionali, ricevuta l'istanza ex art. 369 c.p.c., hanno l'onere di curare la trasmissione dei fascicoli d'ufficio alla Cassazione.

Fatta tale premessa, la Convenzione prevede che verrà consentito ai giudici di legittimità, mediante apposita applicazione e credenziali per l'accesso al SIGIT, di visionare i fascicoli processuali digitali dei gradi di merito, autorizzando altresì l'estrazione di copia degli atti contenuti nei fascicoli informatici (art. 1).

Sebbene non previsto espressamente, si potrebbe dedurre che il rilascio ai giudici di legittimità delle credenziali per l'accesso al SIGIT assorba o sostituisca la trasmissione dei fascicoli in Cassazione da parte delle commissioni tributarie regionali.

Nella Convenzione viene considerato anche l'ulteriore interesse per un reciproco **scambio di informazioni** tra Commissioni tributarie e Cassazione.

Sarà, dunque, consentito ai giudici di merito di conoscere i provvedimenti di legittimità e di avere informazioni circa la pendenza dei ricorsi tributari presso la Suprema Corte: la Cassazione si impegna infatti, mediante la sopra citata applicazione, a comunicare alla competente Commissione tributaria i provvedimenti depositati e autorizzerà le commissioni tributarie ad accedere al proprio sistema informativo.

Per il tempo necessario ad attuare l'accesso reciproco ai sistemi informativi, vengono adottate **misure provvisorie** (art. 2 ss.), ossia l'accesso temporaneo al fascicolo di merito per taluni giudici e cancellieri della Cassazione, i cui nominativi andranno comunicati al MEF, la trasmissione elettronica alle Commissioni tributarie del provvedimento adottato dalla Cassazione all'esito di ciascun ricorso entro 5 giorni dalla pubblicazione e, inoltre, la messa a disposizione del MEF delle informazioni sulla pendenza dei ricorsi in Cassazione, al fine di consentire alle commissioni tributarie il rilascio dei certificati di **passaggio in giudicato**.

Con la Convenzione, infine, la Cassazione e il MEF si impegnano per il futuro a garantire la **consultazione** e lo scambio di dati e documenti presenti nelle rispettive banche dati, allo scopo di favorire la conoscenza degli orientamenti giurisprudenziali in materia tributaria.

Con centro unico d'imputazione, licenziamento da impugnare verso tutte le società

Si rischia altrimenti la decadenza dall'impugnazione e non si può dimostrare che il rapporto faceva capo a un soggetto diverso dal datore formale

/ Simona SALIS

La figura del c.d. "centro unico d'imputazione" ricorre tutte le volte in cui vi sia una **simulazione** o una **preordinazione** "in frode alla legge" del frazionamento di un'unica attività fra vari soggetti economicamente e funzionalmente collegati tra loro.

Tale accertamento deve essere effettuato attraverso l'esame delle attività di ciascuna delle imprese gestite formalmente da quei soggetti, che deve rivelare l'esistenza di quattro fondamentali requisiti: l'**unicità** della struttura organizzativa e produttiva; l'**integrazione** tra le attività esercitate dalle varie imprese e il correlativo interesse comune; il **coordinamento** tecnico e amministrativo-finanziario tale da individuare un unico soggetto direttivo, che faccia confluire le diverse attività delle singole imprese verso uno scopo comune; l'**utilizzazione contemporanea** della prestazione lavorativa da parte delle varie società titolari delle distinte imprese.

L'esistenza di un **gruppo d'impresa** (e le inevitabili sinergie che si creano in tali fattispecie) ha spesso dato origine a svariati contenziosi volti all'accertamento di una simulazione o di una preordinazione in frode alla legge degli atti costitutivi, gestionali e amministrativi delle società di un gruppo mediante interposizioni fittizie. Obiettivo di tali contenziosi era spesso quello di raggiungere il **requisito numerico** previsto dalla normativa in tema di tutela del licenziamento.

Pertanto, le numerose pronunce sul punto hanno, in più occasioni, provato a sgombrare il campo dall'equivoco secondo cui il collegamento economico-funzionale tra imprese gestite da società del medesimo gruppo sia di per sé solo **sufficiente** a far ritenere che gli obblighi inerenti a un rapporto di lavoro subordinato, formalmente intercorso fra un lavoratore e una di esse, si debbano estendere anche all'altra o alle altre società dal gruppo, fatta salva la presenza di ulteriori requisiti che indichino la sussistenza di un'ipotesi di codatorialità o salvo si ravvisi un unico centro di imputazione del rapporto di lavoro.

In ogni caso, si tratta di elementi che necessitano di una specifica prova, in quanto diretti a invalidare quelle conseguenze naturalmente ricollegabili alla distinta e autonoma personalità giuridica.

Una recente pronuncia di merito (sentenza del Tribunale di Milano 16 novembre 2021 n. [2727](#)) ha riconfermato – in un'ipotesi di gruppo d'impresa collegato, peraltro, da un dettagliato contratto di rete – l'indirizzo oramai maggioritario sul punto, ritenendo, infatti, che

la **mera appartenenza** di una società a un più ampio gruppo economico o societario non può avere di per sé alcuna conseguenza in termini di riconoscimento automatico di un unico centro d'interessi.

Tale pronuncia però si è spinta ancora un po' più in là. Infatti, è stato affermato che l'appartenenza a un più ampio gruppo economico non può neppure avere conseguenze con riferimento a eventuali **diritti oppure obblighi** del gruppo in relazione alla risoluzione del rapporto di lavoro del dipendente.

Inoltre, nel caso di specie, in cui appunto l'accertamento del c.d. centro unico d'imputazione era prerequisite per poter accedere alle tutele reali previste dall'[art. 18](#) della L. 300/70, è emerso un ulteriore interessante spunto pratico. Infatti, il dipendente aveva inizialmente proposto impugnazione stragiudiziale solo nei confronti della **formale datrice di lavoro**, e solo in fase giudiziale aveva esteso tale impugnazione anche nei confronti delle società del gruppo.

Il Tribunale di Milano ha, correttamente, dichiarato la **decadenza** del lavoratore ai sensi dell'[art. 32](#) della L. 183/2010 per la mancata impugnazione stragiudiziale del licenziamento nei confronti delle diverse società del gruppo di imprese con riguardo all'ipotesi di imputazione alle stesse del rapporto di lavoro del lavoratore. Infatti, il citato art. 32 prevede al comma 4 lett. d) che le disposizioni di cui all'[art. 6](#) primo comma della L. 604/66 si applichino anche "in ogni altro caso in cui (...) si chiedi la costituzione o l'accertamento di un rapporto di lavoro in capo a un soggetto diverso dal titolare del contratto".

Nell'ambito di tale clausola di legge rientra, dunque, certamente la domanda di accertamento di imputabilità di un rapporto a un **soggetto differente** dal proprio datore di lavoro e tale ipotesi risulta applicabile anche nei casi di istanza di accertamento di imputabilità unitaria a imprese appartenenti allo **stesso gruppo**.

La domanda attorea mirava proprio a dimostrare che il licenziamento era stato intimato da chi non era realmente il datore di lavoro, atteso che il rapporto di lavoro era da ricondursi in modo unitario a un gruppo di imprese.

Tuttavia, per poter sostenere in giudizio una simile impostazione difensiva, sarebbe stato necessaria, in applicazione del menzionato art. 32, un'**impugnazione tempestiva**, con decorrenza dalla cessazione del rapporto, anche nei confronti delle altre società del gruppo.

Per l'edilizia meno voci di tariffa con attenzione all'impiantistica

Le voci tariffarie diminuiscono ma le differenze tra le gestioni sono sensibili

/ Fabrizio VAZIO

La nuova tariffa dei premi si caratterizza per la riduzione delle voci di rischio. Tale semplificazione tuttavia **non è uniforme** tra i grandi gruppi tariffari e nemmeno tra le gestioni.

Tra i grandi gruppi che hanno maggiormente visto ridursi i riferimenti tariffari vi è certamente il grande gruppo 3, riservato, nei settori Industria e Artigianato, a **"Costruzioni edili**, idrauliche stradali di linee di trasporto e di distribuzione condotte e impiantistica".

Alla voce 3110, in particolare, sono confluiti il completamento e la finitura delle costruzioni che invece in passato erano raggruppati all'interno della voce 3140; anche la demolizione è ora racchiusa alla voce di tariffa 3110, a differenza delle tariffe del 2000.

Rimane invece la voce 3150 riferita al montaggio e smontaggio di ponteggi, mentre nelle gestioni Industria e Artigianato è stato creato uno **specifico** riferimento tariffario per i lavori di decoibentazione e bonifica di edifici, impianti e manufatti contenenti amianto, che si applica sia per interventi sugli edifici, sia per quelli su impianti anche se eseguiti congiuntamente ad altre lavorazioni. È da ricordare che con il nuovo dettato tariffario è stato abolito il sovrappremio per l'**asbestosi**, che invece doveva essere versato fino al 31 dicembre 2018.

Come sempre, occorre prestare grande attenzione al passaggio tariffario, in particolare per la voce 3170 che può non racchiudere tutte le aziende di riferimento.

Va notato che nel Terziario vi sono solo due voci di tariffa nel grande gruppo 3: la prima (voce 3100) riferita ai lavori edili e la seconda (voce 3600) riferita all'**impiantistica**.

Sempre con riferimento al Terziario, si ricorda che nel grande gruppo 3 non vale il principio del cosiddetto "assorbimento" del commercio all'interno della produzione: ove quindi un'azienda effettui un'attività commerciale e collateralmente un'attività produttiva appartenente a tale grande gruppo (ad esempio impiantistica), i riferimenti tariffari saranno due, a differenza di quanto avviene nei grandi gruppi 1, 2, 5, 7 e 8 e nei

gruppi 6200, 6300 e 6500 del grande gruppo 6.

Si dovrà prestare attenzione come sempre all'**inquadramento settoriale** che deve essere uguale a quello in atto all'INPS. Ciò è importante, in quanto le differenze tra le gestioni, pur per la medesima attività, sono notevoli: si pensi ad esempio che la "Costruzione, manutenzione, riparazione e demolizione, anche con tecniche "senza scavo", di linee aeree e interrato di trasporto e distribuzione dell'energia elettrica" (voce 3400) ha nell'Industria un tasso del 107 per mille e nell'Artigianato del 66 per mille.

Con riferimento all'impiantistica, va notato che anche nel settore Industria, come era avvenuto per l'Artigianato nella tariffa 2000, il settore **civile** e quello **industriale** confluiscono in una unica voce di tariffa, ossia la 3600.

Particolare rilievo ha la precisazione fatta dall'INAIL con la circolare n. [28/2021](#) relativa ai lavori di installazione dei macchinari, secondo cui "i lavori d'installazione di ogni macchinario di cui al gruppo 6300 sono sempre da riferire al gruppo 3600, anche nel caso in cui il macchinario sia installato dalla stessa ditta che lo ha costruito o riparato. Per esempio, sono riconducibili alla voce 6323 la **costruzione** e riparazione in officina di ascensori e montacarichi, mentre la loro installazione è da riferire al gruppo 3600, anche nel caso in cui sia eseguita dalla stessa ditta che li ha costruiti o riparati".

È da ricordare altresì che è da riferire alla voce 3600 anche il **"montaggio in opera"**, ossia quella lavorazione che si concretizza nell'unione funzionale delle varie parti di una apparecchiatura, macchina, strumento o struttura nella località o nell'ambito dell'impianto ove è destinata a funzionare.

Non va invece classificata separatamente la **mera posa in opera** di un macchinario. Le istruzioni tecniche delle tariffe dei premi spiegano nel dettaglio la differenza tra "installazione", "montaggio in opera", "messa in servizio" e "posa in opera" e ne delineano le rispettive classificazioni.