

Martedì 16 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Consentita la compensazione di azioni sociali sottoscritte ma non versate

/ Giada GIANOLA

Il debito relativo alle azioni sociali sottoscritte, ma non versate, dal socio lavoratore è compensabile con i crediti di natura retributiva. Prima di chiarire tale affermazione pare opportuno [...]

PAGINA 2

IL PUNTO OPERAZIONI STRAORDINARIE

La perizia di trasformazione progressiva determina il patrimonio netto

/ Enrico ZANETTI

Nel caso di **trasformazione omogenea progressiva**, l'art. 2500-ter comma 2 c.c. stabilisce che "il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori [...]"

PAGINA 9

IMPRESA

Piattaforma per la composizione negoziata della crisi operativa

Obiettivo del test preliminare è valutare la complessità del risanamento attraverso il rapporto tra il debito da ristrutturare e i flussi finanziari liberi

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Da ieri è on line la **piattaforma** telematica nazionale delle Camere di commercio per la composizione negoziata della crisi (www.composizionenegoziata.camcom.it), prevista dall'art. 3 del DL 118/2021 e composta da due aree, una pubblica di tipo informativo e l'altra "riservata" alle istanze formali.

Accedendo alla sezione pubblica è possibile svolgere il **test pratico preliminare** – diverso da quelli già previsti come indicatori della crisi – per valutare se l'impresa si trovi in uno stato di crisi o insolvenza (già allegato al decreto dirigenziale del 28 settembre 2021). Attraverso l'area riservata, l'impresa può presentare l'istanza, farsi assistere da un esperto e continuare l'iter mantenendo intatta la continuità aziendale seguendo alcune specifiche regole.

Trattandosi di un test preliminare che può essere effettuato in casi in cui l'impresa non ha ancora redatto il piano industriale, si prevede di poter utilizzare i flussi economici de-

purati dalle componenti non ricorrenti in sostituzione dei flussi finanziari. L'obiettivo del test è di valutare preliminarmente "la complessità del risanamento attraverso il rapporto tra l'entità del **debito** che deve essere ristrutturato e quella dei **flussi finanziari liberi** che possono essere posti annualmente al suo servizio".

La **formula** da utilizzare al fine di effettuare il test è la seguente: test preliminare = debito da ristrutturare / flussi di cassa liberi (espresso in numero di volte, anni).

Tale indice rientra tra gli **indicatori** economico-finanziari di **sostenibilità** dei debiti finanziari che rapportano l'ammontare dei debiti finanziari da rimborsare ai flussi di cassa operativi liberi o al margine operativo lordo (EBITDA). Nella prassi, l'indicatore raggiunge soglie di rilevanza se supera **4 o 5 volte**; significa che l'impresa utilizzando l'EBITDA per rimborsare i debiti finanziari avrà la necessità di disporre di almeno 5 anni (se per ipotesi è pari [...])

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Conferma per la deduzione in 50 anni di marchi e avviamento

Gli oneri pluriennali "sospesi" non sono deducibili

Cessione di credito a garanzia del leasing tassata autonomamente

Istanze per il bonus tessile e moda con dubbi

FISCO

Anomalie negli studi di settore e ISA per il triennio 2016-2018

/ REDAZIONE

Con il provvedimento n. 314145, pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha approvato diverse tipologie di anomalia nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore e degli ISA per l'

Consentita la compensazione di azioni sociali sottoscritte ma non versate

Il datore può operare una compensazione "impropria" con i crediti vantati dal socio lavoratore

/ Giada GIANOLA

Il debito relativo alle azioni sociali sottoscritte, ma non versate, dal socio lavoratore è compensabile con i crediti di natura retributiva.

Prima di chiarire tale affermazione pare opportuno precisare, in via preliminare, che in capo al socio lavoratore sussistono **due rapporti contrattuali**, vale a dire il rapporto associativo, da un lato, e il rapporto di lavoro, dall'altro. Il rapporto di lavoro, ai sensi dell'[art. 1](#) comma 3 della L. 142/2001, può essere in forma subordinata o autonoma o in altra forma, compresa la collaborazione coordinata non occasionale, con cui il socio lavoratore contribuisce al raggiungimento degli scopi sociali.

Il raggiungimento dello scopo sociale della cooperativa di lavoro si realizza, come chiarito dalle Sezioni Unite della Cassazione (Cass. 20 novembre 2017 n. [27436](#)), con un'**attività di impresa** nel cui ambito si inscrivono i rapporti di lavoro: "la combinazione dei due rapporti, associativo e di lavoro, assume la veste di collegamento necessario, perché è animata dallo scopo pratico unitario dell'operazione complessiva, al perseguimento del quale entrambi sono indirizzati: il legame dei due rapporti innerva per volontà del legislatore la funzione del lavoro cooperativo".

Dunque, il rapporto sociale e il rapporto lavorativo in capo al socio lavoratore nei confronti della cooperativa sono **strettamente connessi**, in quanto lo scopo del rapporto associativo viene perseguito attraverso la prestazione di lavoro, e gli effetti del rapporto societario si irradiano sul rapporto di lavoro, e viceversa.

Tra gli obblighi del socio lavoratore rientra anche quello di contribuire alla formazione del **capitale sociale** attraverso la sottoscrizione di quote o azioni sociali. Il socio lavoratore, al momento della assunzione in cooperativa, generalmente dichiara di sottoscrivere un certo numero di azioni sociali, con il conseguente impegno a corrisponderne il valore. A tal fine, può essere autorizzata una trattenuta mensile in busta paga sino alla concorrenza del dovuto.

Ai sensi dell'[art. 2531](#) c.c., il socio che non esegue in tutto o in parte il pagamento delle quote o delle azioni sottoscritte può essere **escluso** a norma dell'[art. 2533](#) c.c. (l'[art. 5](#) comma 2 della L. 142/2001 prevede a sua

volta che il rapporto di lavoro può inoltre estinguersi con il recesso o l'esclusione del socio deliberati nel rispetto delle previsioni statutarie e in conformità con gli [artt. 2526](#) e [2527](#) c.c.).

In tal caso, così come quando, alla cessazione del rapporto con la cooperativa per motivi differenti dalla esclusione, le azioni sociali sottoscritte non siano state completamente versate, si ritiene che la cooperativa possa **compensare** il debito del socio lavoratore con quanto dal medesimo dovuto a titolo di spettanze di fine rapporto.

Ciò si desume dal fatto che, in riferimento alle società di capitali, è stato chiarito che l'obbligo del socio di conferire in denaro il valore delle azioni sottoscritte è un **debito pecuniario** che può essere estinto per compensazione – operazione che, per definizione, si perfeziona quando due soggetti, con reciproci obblighi, estinguono i propri debiti per le quantità corrispondenti ([art. 1241](#) c.c.) – con un credito pecuniario vantato dal medesimo socio nei confronti della società (*cfr.* Cass. 19 marzo 2009 n. [6711](#)).

Per la giurisprudenza, in presenza di pretese creditricie nascenti da distinti rapporti giuridici, tra loro **strettamente connessi**, è possibile operare la compensazione c.d. "impropria" o "atecnica", in cui vi è un mero saldo contabile delle rispettive partite di dare e avere. A titolo esemplificativo, infatti, con la sentenza della Suprema Corte n. [6214](#) del 29 marzo 2004, è stata ritenuta applicabile la compensazione impropria a reciproci crediti che trovavano origine da un rapporto di mutuo e da un rapporto di lavoro a causa della loro stretta connessione, tale da far divenire il mutuo parte integrante del rapporto di lavoro, con perdita della propria autonomia genetica e funzionale.

Nella fattispecie in esame, il debito del socio relativo alle azioni (inerente al rapporto associativo) verrebbe compensato con le spettanze dovute in ragione dello svolgimento della prestazione lavorativa (inerenti, invece, al rapporto di lavoro). Considerato, come sopra esposto, il **collegamento necessario** tra il rapporto associativo e quello di lavoro e l'appena indicato orientamento della giurisprudenza, la compensazione impropria è, in tal caso, prospettabile.

Piattaforma per la composizione negoziata della crisi operativa

Obiettivo del test preliminare è valutare la complessità del risanamento attraverso il rapporto tra il debito da ristrutturare e i flussi finanziari liberi

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Da ieri è on line la **piattaforma** telematica nazionale delle Camere di commercio per la composizione negoziata della crisi (www.composizionenegoziata.cam-com.it), prevista dall'**art. 3** del DL 118/2021 e composta da due aree, una pubblica di tipo informativo e l'altra "riservata" alle istanze formali.

Accedendo alla sezione pubblica è possibile svolgere il **test pratico preliminare** – diverso da quelli già previsti come indicatori della crisi – per valutare se l'impresa si trovi in uno stato di crisi o insolvenza (già allegato al decreto dirigenziale del **28 settembre 2021**). Attraverso l'area riservata, l'impresa può presentare l'istanza, farsi assistere da un esperto e continuare l'iter mantenendo intatta la continuità aziendale seguendo alcune specifiche regole.

Trattandosi di un test preliminare che può essere effettuato in casi in cui l'impresa non ha ancora redatto il piano industriale, si prevede di poter utilizzare i flussi economici depurati dalle componenti non ricorrenti in sostituzione dei flussi finanziari.

L'obiettivo del test è di valutare preliminarmente "la complessità del risanamento attraverso il rapporto tra l'entità del **debito** che deve essere ristrutturato e quella dei **flussi finanziari liberi** che possono essere posti annualmente al suo servizio".

La **formula** da utilizzare al fine di effettuare il test è la seguente: test preliminare = debito da ristrutturare / flussi di cassa liberi (espresso in numero di volte, anni).

Tale indice rientra tra gli **indicatori** economico-finanziari di **sostenibilità** dei debiti finanziari che rapportano l'ammontare dei debiti finanziari da rimborsare ai flussi di cassa operativi liberi o al margine operativo lordo (EBITDA). Nella prassi, l'indicatore raggiunge soglie di rilevanza se supera **4 o 5 volte**; significa che l'impresa utilizzando l'EBITDA per rimborsare i debiti finanziari avrà la necessità di disporre di almeno 5 anni (se per ipotesi è pari a 5 volte).

Nel caso della composizione della crisi, l'indicatore assume però una configurazione particolare, poiché si prevede che al numeratore sia indicata l'**entità** del debito che deve essere **ristrutturato**.

Pertanto, il **numeratore** è il seguente:

- debito scaduto di cui relativo ad iscrizioni a ruolo
- (più) debito riscadenziato o oggetto di moratorie
- (più) linee di credito bancarie utilizzate delle quali non ci si attende il rinnovo
- (più) rate di mutui e finanziamenti in scadenza nei successivi 2 anni

- (più) investimenti relativi alle iniziative industriali che si intendono adottare

- (meno) ammontare delle risorse ritraibili dalla dismissione di cespiti (immobili, partecipazioni, impianti e macchinario) o rami di azienda compatibili con il fabbisogno industriale

- (meno) nuovi conferimenti e finanziamenti, anche postergati, previsti

- (meno) stima dell'eventuale margine operativo netto negativo nel primo anno, comprensivo dei componenti non ricorrenti

- TOTALE [A].

Il numeratore è quindi composto da:

- **debiti in essere**: debiti finanziari a breve e medio lungo termine da rimborsare e/o oggetto di rimborso e/o riscadenziamento; debiti operativi (INPS, fornitori, Erario) da riscadenziare;

- **nuovi debiti** o conferimenti in conto capitale che riducono l'ammontare di cui al punto precedente;

- **investimenti** che l'impresa deve effettuare per poter svolgere propria attività e come previsto nel piano al netto degli eventuali debiti o conferimenti specifici per acquisire l'investimento;

- **perdite operative** nel primo anno che quindi implicano un supporto finanziario.

Il **denominatore**, invece, deve essere composto dai flussi annui al servizio del debito che la gestione dell'impresa è mediamente in grado di generare a regime prescindendo dalle eventuali iniziative industriali ed è pari a: stima del Margine operativo lordo prospettico normalizzato annuo, prima delle componenti non ricorrenti, a regime, (meno) investimenti di mantenimento annui a regime (meno) imposte sul reddito annue che dovranno essere assolate = TOTALE [B].

Rispetto al DSCR, il punto che li accomuna è la visione *forward looking* ovvero entrambi mirano a identificare l'eventuale presenza di crisi o insolvenza analizzando le **capacità prospettiche** dell'impresa di generare flussi economico-finanziari. L'impresa deve essere pertanto in grado di produrre dati economico-finanziari e patrimoniali prospettici attraverso il proprio assetto amministrativo contabile e organizzativo.

Con riferimento all'arco temporale, nel caso della procedura di composizione della crisi, occorre considerare i **flussi normalizzati** dell'anno successivo e i **debiti da ristrutturare** complessivi (a eccezione dei finanziamenti bancari), nel caso del DSCR disciplinato ai fini degli indicatori della crisi, l'arco prospettico è relativo ai sei mesi successivi da aggiornare periodicamente.

Anomalie negli studi di settore e ISA per il triennio 2016-2018

Ove si riconosca un errore nell'anomalia segnalata, la situazione potrà essere sanata tramite il ravvedimento operoso con riduzione delle sanzioni

/ REDAZIONE

Con il provvedimento n. 314145, pubblicato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha approvato diverse tipologie di anomalie nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore e degli ISA per il triennio **2016 – 2018**, al ricorrere delle quali viene recapitata nel Cassetto fiscale un'apposita comunicazione al contribuente. Si tratta di anomalie simili a quelle già individuate dal precedente provvedimento n. [196552](#) del 20 luglio scorso, ma riferite al triennio 2017 - 2019.

Più nello specifico, secondo quanto risulta dall'Allegato 1 al provvedimento, le anomalie interessano:

- imprese in contabilità ordinaria con gravi e ripetute incoerenze nella gestione del **magazzino**;
- soggetti che presentano squadrature tra i dati indicati in REDDITI 2019 e quelli riportati nei modelli per l'applicazione degli ISA per importi **superiori** a 2.000 euro;
- soggetti che si sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore/ISA per il triennio 2016-2018 indicando nel modello REDDITI "Periodo di **non normale** svolgimento dell'attività" (con esclusione di quelli che risultano in liquidazione alla data di elaborazione delle comunicazioni);
- imprese dei servizi o del commercio che hanno indicato, per il 2018, il valore delle rimanenze finali relative a opere, forniture e servizi di durata ultrannuale;
- imprese che esercitano trasporto di merci su strada e servizi di trasloco con incongruenze, per il 2018, tra l'ISA presentato e i dati indicati ai fini dell'applicazione dello stesso;
- soggetti che svolgono attività ausiliarie dei servizi finanziari e assicurativi che presentano, per il 2018, incongruenze tra l'ISA presentato e il quadro dei dati contabili;
- imprese che presentano per il 2018 incongruenze tra l'ISA presentato e le modalità di svolgimento delle attività dichiarate (limitatamente agli intermediari del commercio);
- contribuenti che hanno dichiarato di esercitare l'attività sotto forma di **cooperativa**, anche a mutualità prevalente, e risultano assenti nel relativo Albo;
- soggetti che, per i periodi d'imposta 2016, 2017 e 2018, hanno indicato nel modello REDDITI la causa di esclusione "1 – **Inizio dell'attività** nel corso del periodo d'imposta";

- soggetti che operano in forma individuale e che, per il periodo 2018, hanno dichiarato nel frontespizio del modello ISA la condizione di "Lavoro dipendente a tempo pieno o parziale" e tale informazione non trova riscontro con l'analoga dichiarata nella CU 2019;

- soggetti che operano in forma individuale che, per il periodo 2018, hanno dichiarato nel frontespizio del modello ISA la condizione di "Pensionato" e tale informazione non trova riscontro con l'analoga dichiarata nella CU 2019;

- professionisti che, per il periodo 2018, hanno indicato nel quadro G del modello ISA il massimo valore tra i compensi dichiarati (G01) e il volume d'affari (G16) inferiore, per almeno 2.000 euro, rispetto alle somme imponibili percepite desunte dalla CU 2019;

- professionisti che, per il 2018, hanno dichiarato nel Quadro C – Elementi specifici dell'attività del modello ISA un numero complessivo di incarichi inferiore rispetto a quello desumibile dalla CU 2019.

Le comunicazioni sono messe a disposizione nel **Cassetto fiscale** del contribuente, accessibile anche dagli intermediari incaricati muniti di delega. Le comunicazioni sono anche trasmesse via Entratel all'intermediario, se il contribuente ha effettuato questa scelta al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi e se tale intermediario ha accettato, nella medesima dichiarazione, di riceverle.

La disponibilità della comunicazione nel Cassetto fiscale è annunciata, per i soggetti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia, da un avviso personalizzato nell'area autenticata e inviato via mail e/o SMS ai recapiti indicati.

A fronte della comunicazione, sarà possibile fornire chiarimenti e precisazioni utilizzando il **software** reso disponibile dall'Agenzia. Anche tali risposte, inviate direttamente o tramite l'intermediario, saranno rese disponibili nel Cassetto fiscale.

Resta fermo che, se sono ravvisati errori od omissioni a seguito dell'anomalia segnalata, questi potranno essere regolarizzati presentando una **dichiarazione integrativa**, comprensiva della comunicazione dei dati rilevanti corretta, beneficiando del ravvedimento operoso per la riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione.

Conferma per la deduzione in 50 anni di marchi e avviamento

Il Ddl. di bilancio 2022 inizia il suo iter con la "stretta" sui maggiori valori degli intangibles iscritti con le rivalutazioni 2020

/ Gianluca ODETTO

Il Ddl. di bilancio 2022 ha mantenuto, nella versione approvata al Senato, dove inizia il suo iter parlamentare, la disposizione (ora trasmigrata all'art. 191, ma senza alcuna modifica rispetto alle bozze) che porta a **50 anni** il periodo di ammortamento fiscale dei marchi e dell'avviamento oggetto delle operazioni disciplinate dall'[art. 110](#) del DL 104/2020.

Sono quindi venute meno le aspettative di coloro che, a vario titolo, avevano suggerito un ripensamento della norma, alla luce della necessità di tutelare l'**affidamento** delle imprese interessate. Eventuali modifiche sono affidate agli interventi del Parlamento, pur se gli importi in gioco sono estremamente elevati: la Relazione tecnica al disegno di legge stima, infatti, un risparmio d'imposta complessivo delle imprese interessate di 1,237 miliardi di euro per ciascuno dei prossimi 50 anni, che riprogrammato sull'arco temporale ordinario di 18 andrebbe quindi a incidere sulla finanza pubblica in modo considerevole.

Rimangono in vita le due opzioni alternative già previste nelle prime bozze. La prima è tesa a ripristinare l'ammortamento per diciottesimi pagando l'imposta sostitutiva prevista dall'[art. 176](#) comma 2-ter del TUIR (a scaglioni 12% - 14% - 16%), al netto dell'**imposta sostitutiva** del 3% sulla rivalutazione, in un massimo di due rate di pari importo da pagarsi nel 2022 e nel 2023.

La seconda è, invece, di segno inverso, ed è tesa a concedere alle imprese che abbiano effettuato il versamento delle imposte sostitutive per la rivalutazione o per il riallineamento di **revocarne** gli effetti fiscali, con modalità che verranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, con conseguente diritto al rimborso o alla compensazione delle suddette imposte. Per quanto riguarda l'**ambito applicativo** della disposizione, essa menziona le operazioni disciplinate dall'art. 110 commi 4, 8 e 8-bis del DL 104/2020, e quindi rispettivamente la rivalutazione dei beni dei soggetti non IFRS, il riallineamento per i soggetti IFRS e il riallineamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (mentre non è espressamente contemplato il riallineamento "ordinario", previsto con riferimento all'[art. 14](#) della L. 342/2000 dall'art. 110 comma 7

del DL 104/2020, per cui rimane il fondato dubbio sul riallineamento dei marchi operato dai soggetti OIC, che a rigore dovrebbe "sfuggire" alla stretta).

Con riferimento ai beni interessati dalla nuova norma, si citano le **"attività immateriali"** le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'[art. 103](#) del testo unico delle imposte sui redditi, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o valore", e quindi – come evidenziato dalla Relazione illustrativa al disegno di legge – marchi (art. 103 comma 1 ultimo periodo del TUIR) e avviamento (art. 103 comma 3 del TUIR), ma non invece diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, brevetti, *know-how*, *software* ecc.

Deduzione in 50 anni anche per le minusvalenze

La stessa Relazione illustrativa contiene poi un interessante esempio sul **funzionamento** della disposizione che trasla sulle minusvalenze realizzate il periodo cinquantennale di deduzione dei costi.

Il caso esaminato è quello di un marchio iscritto in bilancio a 100 (costo originario di 180 al netto degli ammortamenti di 80) e rivalutato a 1.100 (quindi, con imputazione di 1.000 con la rivalutazione ex DL [104/2020](#)). Nei successivi sei anni vengono dedotti ammortamenti per 180, pari alla somma:

- di sei quote di 10 (ammortamento sul costo originario di 180, per diciottesimi);
- di sei quote di 20 (ammortamento sulla rivalutazione 2020 di 1.000, per cinquantesimi).

Il costo fiscalmente riconosciuto del marchio è quindi pari a 920 (100 – 60 + 1.000 – 120).

Ove il marchio sia ceduto al corrispettivo di **600**, emerge una minusvalenza di 320, la quale viene dedotta in 44 anni (ovvero, nel medesimo arco temporale in cui il bene avrebbe completato il proprio processo di ammortamento se esso non fosse stato ceduto).

Vi sono, inoltre, penalizzazioni anche per il soggetto acquirente. Quest'ultimo, infatti, può ammortizzare per diciottesimi il solo valore residuo del marchio derivante dall'acquisto originario (40), mentre la differenza di 560 è ammortizzata in **44 anni**.

Gli oneri pluriennali “sospesi” non sono deducibili

La norma derogatoria non richiama l'art. 108 del TUIR, che disciplina le spese relative a più esercizi

/ Silvia LATORRACA

L'art. 60 comma 7-bis ss. del DL 104/2020 convertito ha introdotto un regime **derogatorio** per l'ammortamento (applicabile nell'esercizio in corso al 15 agosto 2020 ed estendibile, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, agli esercizi successivi con decreto del MEF), che si affianca al regime ordinario previsto dal codice civile e dai principi contabili nazionali.

La norma si riferisce testualmente, sotto il profilo contabile, alle “**immobilizzazioni materiali e immateriali**” e trova applicazione “anche in deroga all'[articolo 2426](#), primo comma, numero 2), del codice civile”, ai sensi del quale “il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione”.

Sotto il profilo fiscale, l'art. 60 comma 7-*quiquies* del DL 104/2020 stabilisce che, per i soggetti che si avvalgono della facoltà di non effettuare l'ammortamento, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata è ammessa (si tratta di una facoltà; *cfr.* risposta interpello Agenzia delle Entrate n. [607/2021](#)) alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli [artt. 102, 102-bis e 103](#) del TUIR, a **prescindere** dall'imputazione a Conto economico.

Tali disposizioni **regolano**, in particolare:

- l'ammortamento dei beni materiali;
- l'ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio delle attività regolate di distribuzione di gas naturale e di energia elettrica;
- l'ammortamento dei beni immateriali.

Tanto premesso, la circ. Assonime 2/2021, dopo aver precisato che per l'elencazione dei beni rientranti tra le immobilizzazioni materiali e immateriali si fa riferimento ai documenti OIC [16](#) e [24](#), ha affermato che non dovrebbero sorgere dubbi sul fatto che l'**avviamento** rientri nell'ambito oggettivo di applicazione della norma in esame, in quanto, ancorché non rappresenti un bene giuridicamente tutelato (come nel caso dei brevetti e dei marchi), costituisce un valore iscritto tra le immobilizzazioni immateriali.

Tale interpretazione è confermata dall'[art. 60](#) comma 7-*quiquies* del DL 104/2020, che, come detto, nel disciplinare la deroga sotto il profilo fiscale, richiama espressamente l'[art. 103](#) del TUIR.

Secondo Assonime, ragionamenti analoghi a quelli riportati con riferimento all'avviamento possono essere effettuati in relazione ai **costi di impianto** e di ampliamento e ai **costi di sviluppo**.

Più in generale, in dottrina è stato affermato che gli oneri pluriennali, rientrando nelle “**immobilizzazioni**

immateriali”, dovrebbero poter essere oggetto della sospensione degli ammortamenti, così come i beni immateriali. Per lo stesso motivo dovrebbero rientrare nell'ambito oggettivo di applicazione della norma in esame anche le altre immobilizzazioni immateriali, quali le migliorie su beni di terzi.

Sotto altro profilo, il documento di ricerca FNC e CNDCEC [marzo 2021](#), posto che “gli ammortamenti ... esprimono la reintegrazione economica del costo, in funzione della perdita di utilità subita dal bene ammortizzato, e sono funzionali al recupero dei mezzi finanziari in precedenza impiegati”, ha prospettato di effettuare la scelta in merito alla **sospensione** degli ammortamenti in base all'impiego dei beni e alla perdita di utilità economica che gli stessi hanno subito.

Più in particolare, secondo FNC e CNDCEC, “sarebbe utile fare un **attento distinguo** tra le differenti categorie di beni all'interno dei raggruppamenti, immateriali o materiali, per poter verificare se vi sia stata una loro utilizzazione e, se così fosse, il loro grado di deterioramento fisico e tecnologico. A titolo esemplificativo, i costi di costituzione hanno sicuramente un peso differente rispetto al costo storico di un brevetto, piuttosto che, parlando di beni materiali, a quello di un impianto. In ogni caso, la scelta del redattore deve essere coerente con le ragioni che hanno spinto l'impresa a sospendere gli ammortamenti”.

Tuttavia, ai fini fiscali, la ricomprensione degli oneri pluriennali nell'ambito oggettivo di applicazione della norma derogatoria **non pare suffragata** dall'art. 60 comma 7-*quiquies* del DL 104/2020, che non contiene riferimenti all'[art. 108](#) del TUIR, che disciplina le spese relative a più esercizi.

A tal riguardo, la norma di comportamento n. [212](#) dell'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili ha affermato che il mancato richiamo all'art. 108 del TUIR, a fronte della generale previsione di deroga ai fini civilistici, non sembra consentire la **deducibilità** fiscale delle relative quote di ammortamento laddove non siano rilevate in bilancio.

In sostanza, in mancanza di una espressa norma derogatoria, troverebbe applicazione l'[art. 109](#) comma 4 del TUIR, che subordina la deducibilità degli oneri alla previa imputazione a Conto economico.

Secondo altri autori, la deduzione extracontabile degli oneri pluriennali (in presenza di sospensione contabile degli ammortamenti) sarebbe da escludere (come dimostrato dal mancato richiamo all'art. 108 del TUIR) in ragione del fatto che l'art. 108 del TUIR prevede la deduzione delle spese relative a più esercizi “nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”.

Cessione di credito a garanzia del leasing tassata autonomamente

Non si rientra nell'esenzione dovuta all'applicazione dell'imposta sostitutiva mutui

/ Anita MAURO

La cessione del credito operata, a favore della società di leasing, a scopo di garanzia del contratto di leasing, sconta l'imposta di registro in misura proporzionale (**0,50%**) in quanto configura pattuizione autonoma dal contratto di leasing, non legata a esso da un vincolo di derivazione necessaria, seppur a esso collegata. Inoltre, nel caso di specie, la cessione non risultava imponibile a IVA, in quanto priva di ogni corrispettivo, sicché non poteva applicarsi il principio di alternatività IVA-registro. Infine, la cessione del credito a scopo di garanzia non rientra tra le operazioni che possono considerarsi **inerenti al finanziamento** e, quindi, non gode dell'effetto sostitutivo realizzato dall'imposta sostitutiva mutui sul finanziamento a medio e lungo termine.

Questi principi vengono affermati dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. [34230](#) depositata ieri.

Nel caso di specie, una società agricola stipulava nel 2010 un contratto di **leasing** con una società di leasing, allo scopo di costruire un impianto **fotovoltaico**. Successivamente, nel 2013, a impianto ultimato, stipulava con la medesima società di leasing, a garanzia del pagamento delle rate di leasing, un contratto con cui le cedeva tutti i crediti vantati nei confronti del GSE.

Sulla tassazione di tale atto verte la controversia giunta in Cassazione.

Da un lato, infatti, le parti ritenevano che il contratto di cessione di crediti, in quanto indissolubilmente legato al contratto di leasing, dovesse scontare la sola **imposta di registro fissa**. Tale impostazione era stataavalata dalle Commissioni tributarie provinciale e regionale.

L'Agenzia delle Entrate, al contrario, riteneva che il contratto di cessione crediti dovesse scontare l'imposta di registro proporzionale, nella misura dello **0,50%** prevista per le cessioni di crediti dall'art. [6](#) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

La Cassazione accoglie le doglianze dell'Agenzia, negando, da un lato, che la cessione di crediti a scopo di garanzia del pagamento delle rate del leasing possa considerarsi una disposizione da tassare **unitariamente** al contratto di leasing e, dall'altro, che possa ritenersi un'operazione inerente al finanziamento e come tale inclusa nella tassazione con l'imposta sostitutiva mutui del contratto di finanziamento a medio e lungo termine.

Sotto il primo profilo, va ricordato che l'art. [21](#) del DPR 131/86 consente assoggettare a imposta di registro unica gli atti contenenti più disposizioni legate da **vincolo di derivazione necessaria**.

Tuttavia – ribadisce la Corte – trova, invece, applicazione la **tassazione autonoma** in presenza di mero collegamento negoziale tra negozi, ipotesi che si realizza nel caso di specie, in cui la cessione di crediti costituisce contratto autonomo e distinto rispetto al contratto di leasing, seppur collegato a esso, in quanto ognuno mantiene la propria specifica causa.

Inoltre – aggiungono i giudici di legittimità – atteso che la cessione di credito aveva funzione di garanzia, non era prevista una **controprestazione** in capo alla società di leasing, con la conseguenza che l'operazione di cessione di credito non può rientrare tra quelle imponibili a IVA, che richiedono un corrispettivo. Pertanto, il contratto di cessione di credito, oltre a rilevare autonomamente ai fini dell'imposta di registro, sconta l'imposta proporzionale dello 0,50% (prevista dall'art. 6 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86 per le cessioni di crediti), non potendo applicarsi il principio di **alternatività IVA-registro** di cui all'art. [40](#) del DPR 131/86, in quanto l'operazione fuoriesce dal campo di applicazione dell'IVA.

Non può operare il principio di alternatività IVA-registro

Sotto il diverso profilo dell'imposta **sostitutiva mutui**, va rammentato che, a norma dell'art. [15](#) del DPR 601/73, in presenza di opzione per tale imposta, sono esenti dall'imposta di registro e di bollo e da ogni altra tassa, "le operazioni relative ai finanziamenti a medio e lungo termine e tutti i provvedimenti, atti, contratti e formalità inerenti alle operazioni medesime, alla loro esecuzione, modificazione ed estinzione, [...] ivi comprese le cessioni di credito stipulate in relazione a tali finanziamenti...".

Tuttavia – spiega la Cassazione – l'imposta sostitutiva mutui riguarda solo le operazioni di "finanziamento a medio e lungo termine", con ciò intendendosi le operazioni "che si traducono nella provvista di disponibilità finanziarie, cioè nella possibilità di attingere denaro, da impiegare in investimenti produttivi". Nel caso di specie, invece, il **credito è già stato a suo tempo erogato** e la somma corrispondente è già stata investita, mentre l'oggetto del contratto di cessione del credito riguarda solo la garanzia del recupero del credito. Posto che "il cessionario non dispone di nuovo denaro suscettibile di impieghi produttivi" non si può ritenere soddisfatta la *ratio* dell'imposta sostitutiva mutui e, quindi, non può operare l'esenzione dall'imposta di registro.

Istanze per il bonus tessile e moda con dubbi

Andrebbe confermata la rilevanza del valore fiscale del magazzino ove non coincidente con quello contabile

/ Luca FORNERO e Adriano SASSI

Il **22 novembre 2021** scade il termine per la presentazione delle comunicazioni per fruire del credito d'imposta sulle [rimanenze](#) finali di magazzino nel settore tessile, della moda e degli accessori (di cui all'[art. 48-bis](#) del DL 34/2020), con riferimento al periodo d'imposta in corso al 10 marzo 2020 (2020 per i soggetti "solari").

Nonostante l'approssimarsi della suddetta data, residuano alcuni **dubbi** sulla determinazione del bonus "teorico" spettante e sui correlati adempimenti.

Si ricorda che l'importo dell'incentivo richiesto potrebbe non coincidere con quello che sarà effettivamente erogato, atteso che la quota percentuale dei crediti effettivamente fruibili, in rapporto alle risorse disponibili, sarà determinata da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, che sarà approvato solo in seguito all'intervenuta autorizzazione comunitaria.

In ordine alla relativa determinazione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **30%** del valore delle **rimanenze finali** di magazzino di cui all'[art. 92](#) comma 1 del TUIR, eccedente la media del medesimo valore registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza dell'agevolazione.

Pertanto, per calcolare il credito d'imposta "teorico" massimo spettante per il 2020, rileva la media dei periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019.

Si ipotizzi che le rimanenze finali al 31 dicembre 2020 ammontino a 60.000 euro e che quelle relative al triennio precedente siano state di 36.000, 45.000 e 54.000 euro, con una media di 45.000 euro. L'eccedenza delle rimanenze finali del 2020 rispetto alla media del precedente triennio è quindi pari a 15.000, con un credito d'imposta teoricamente spettante di **4.500** euro (il 30% di 15.000).

Tenuto conto del tenore letterale della norma e dei chiarimenti resi dalle istruzioni al modello di comunicazione, si ritiene che rilevi il valore **fiscalmente** riconosciuto delle rimanenze, ove questo non coincida con quello contabile per via, ad esempio, di svalutazioni non dedotte.

Si rileva che, già in occasione del contributo c.d. perequativo di cui all'[art. 1](#) comma 16 del DL 73/2021, l'Agenzia delle Entrate, con il relativo provvedimento attuativo (n. [227357/2021](#)), ha affermato che il "risultato economico dell'esercizio" coincideva con l'imponibile fiscale e, a tal fine, ha elencato espressamente i campi delle dichiarazioni dei redditi da assumere a riferimento.

Nell'[art. 48-bis](#) del DL 34/2020, il riferimento ai **periodi**

d'imposta e non agli esercizi sociali (così come nell'[art. 1](#) comma 18 del DL 73/2021) porta a ritenere che rilevano i valori fiscali.

A ogni modo, una conferma espressa, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della bontà di tale posizione, prima dello spirare del predetto termine di presentazione, sarebbe comunque opportuna.

Infatti, sembrerebbe possibile anche una diversa lettura della norma se l'inciso "di cui all'[art. 92](#), comma 1" del TUIR venisse interpretato quale **modalità di individuazione** dei beni in rimanenza da prendere in considerazione: questa impostazione sembrerebbe non escludere l'eventuale rilevanza del valore contabile.

In ogni caso, stando alle istruzioni, nella sezione "Valore delle rimanenze finali di magazzino e credito d'imposta" del modello occorre indicare:

- all'interno del campo "Rimanenze finali di magazzino", il "valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'[art. 92](#), comma 1, del TUIR registrato nel periodo d'imposta di spettanza del beneficio" (nel nostro esempio, 60.000);

- all'interno del campo "Media del valore delle rimanenze finali di magazzino", la "media del valore delle rimanenze finali di magazzino di cui all'[art. 92](#), comma 1, del TUIR registrato nei tre periodi d'imposta precedenti a quello di spettanza del beneficio" (nel nostro esempio, 45.000);

- all'interno del campo "**Credito d'imposta**", il 30% della differenza tra i due precedenti importi (nel nostro esempio, 4.500).

Un ulteriore tema meritevole di approfondimento riguarda le società non soggette a revisione e prive di collegio sindacale che, per la fruizione dell'incentivo, devono avvalersi di una certificazione della **consistenza** delle rimanenze di magazzino, rilasciata da un revisore o da una società di revisione. In particolare, andrebbe precisato che cosa debba intendersi per "consistenza" (termine che il legislatore sembra aver utilizzato in senso atecnico) e, quindi, che cosa debba certificare il revisore, se l'effettiva esistenza delle merci, il loro valore oppure entrambi questi dati.

Data la quasi certa impossibilità di procedere al **conteggio fisico** delle giacenze finali, eccetto che per il 2021, pare ragionevole ritenere che, per il periodo 2017-2020, il revisore debba attestare la "correttezza" e l'omogeneità dei criteri di valutazione, attivando eventualmente anche test di attendibilità.

Anche su tale aspetto, appare comunque opportuno un chiarimento di fonte ufficiale.

La perizia di trasformazione progressiva determina il patrimonio netto

È il patrimonio di trasformazione a dover coincidere con il valore attuale degli elementi dell'attivo e del passivo

/ Enrico ZANETTI

Nel caso di **trasformazione omogenea progressiva**, l'[art. 2500-ter](#) comma 2 c.c. stabilisce che "il capitale della società risultante dalla trasformazione deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo e deve risultare da relazione di stima redatta a norma dell'[articolo 2343](#) ovvero dalla documentazione di cui all'[articolo 2343-ter](#) ovvero, infine, nel caso di società a responsabilità limitata, dell'[articolo 2465](#)".

Sul piano letterale, l'[art. 2500-ter](#) comma 2 c.c. parla di "**capitale**" della società risultante dalla trasformazione che deve essere determinato sulla base dei valori attuali degli elementi dell'attivo e del passivo.

La Relazione di accompagnamento al DLgs. [6/2003](#) ha però chiarito che "non tutto il patrimonio netto sia da imputare a capitale, in tal caso essendo opportuno fissare come tetto massimo del capitale sociale il suddetto valore".

In altre parole, è il **patrimonio di trasformazione** a dover coincidere con il **valore attuale** degli elementi dell'attivo e del passivo e tale valore complessivo ben può venire ripartito dalla società risultante dalla trasformazione tra capitale sociale e altre voci del patrimonio netto, invece che essere per intero convogliato nella voce capitale sociale.

Anche la prassi notarile conferma che "nell'ipotesi di trasformazione di società di persone in società di capitali non sussiste alcun obbligo di legge di imputare a capitale della società trasformata il patrimonio netto della società di persone eccedente il capitale preesistente, quale risultante dalla perizia di stima redatta ai sensi dell'[art. 2500-ter](#) c.c." (Massima del Comitato Triveneto dei notai in materia di atti societari [K.A.7](#)).

Nella sostanza, la società di capitali risultante dalla trasformazione può **liberamente scegliere** di continuare a esprimere la medesima suddivisione in voci del patrimonio netto ante trasformazione della società di persone (tra capitale sociale, riserve di varia natura e utili a nuovo) e può altresì liberamente scegliere di imputare a capitale sociale o ad altra voce del patrimonio netto l'eventuale incremento o decremento patrimoniale determinato dalla rettifica degli elementi dell'at-

tivo e del passivo al loro "valore attuale", quale risultante dalla perizia *ex art. 2500-ter* c.c..

Libertà di scelta della società risultante dalla trasformazione

Nell'esercizio della sua libertà di scelta, la società di capitali risultante dalla trasformazione può **confermare** la suddivisione in voci del patrimonio netto risultante dal "bilancio di chiusura" della società di persone, così come può scegliere di **aumentare** la parte di patrimonio netto vincolata a capitale sociale.

Peraltro, è appena il caso di sottolineare che, nel caso in cui il capitale sociale nominale ante trasformazione della società di persone risultasse **inferiore al minimo legale** previsto in ragione del tipo societario di capitali in cui la società si trasforma, è evidente che l'aumento della parte di patrimonio netto vincolata a capitale sociale fino a detta soglia minima non rappresenta una mera scelta volontaria, ma un obbligo di legge per poter perfezionare la trasformazione.

Fermo restando il rispetto di questa soglia minima, la prassi notarile ammette che la libertà di scelta della società di capitali risultante dalla trasformazione può spingersi anche nella direzione di **ridurre** la parte di patrimonio netto vincolata a capitale sociale, quale risultante ante trasformazione in capo alla società di persone.

In questo caso, tuttavia, diviene necessario adottare ritualmente le procedure previste dall'[art. 2445](#) c.c. per la **riduzione reale** del capitale sociale, a meno che detta riduzione non sia volontaria, bensì resa necessaria dal fatto che la perizia *ex art. 2500-ter* c.c. evidenzia nel complesso un "valore attuale" degli elementi dell'attivo e del passivo **inferiore** al loro valore contabile (Massima del Comitato Triveneto dei notai in materia di atti societari [K.A.2](#)).

Ovviamente, laddove tale circostanza si verifichi, perché l'emersione di questi minusvalori possa intaccare la voce del capitale sociale è necessario che abbia preliminarmente annullato ogni altra voce del patrimonio netto.

Nodo esenzione IVA per i servizi socio-assistenziali delle società in house

L'interpretazione della Cassazione è meno restrittiva di quella delle Entrate

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Con due sentenze di recente pubblicazione, la Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sull'applicabilità del regime di esenzione IVA per le prestazioni di **assistenza sociale** rese da una società in house interamente partecipata da enti territoriali, nello specifico da una Comunità montana e da un Comune (Cass. nn. [29105/2021](#) e [30975/2021](#)).

In entrambi i casi esaminati, l'Amministrazione finanziaria aveva contestato l'emissione di fatture in regime di **esenzione IVA** (negli anni d'imposta 2004 e 2006-2007) sulla base del fatto che la società in parola non poteva qualificarsi come "organismo di diritto pubblico" ai sensi dell'[art. 10](#) comma 1 n. 27-ter del DPR 633/72.

La norma citata, infatti, subordina l'esenzione sia a **condizioni** di tipo oggettivo, ossia alla natura socio-sanitaria e assistenziale delle prestazioni, sia a condizioni di tipo soggettivo, in quanto le prestazioni devono essere effettuate:

- a favore di specifiche categorie di soggetti svantaggiati;
- da "organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'[articolo 41](#) della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS".

Secondo i giudici di secondo grado, l'esenzione IVA doveva ritenersi applicabile alle società in house in quanto, in base alla normativa in materia di **appalti pubblici**, queste potevano ricondursi nel novero degli organismi di diritto pubblico.

La Corte di Cassazione rigetta il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e conferma l'esenzione IVA per i servizi resi dalla società, ma corregge la motivazione della decisione impugnata, ritenendo che l'agevolazione debba essere riconosciuta ai suddetti enti non perché gli stessi siano qualificabili come organismi di diritto pubblico, bensì perché riconducibili tra gli "enti aventi **finalità di assistenza sociale**".

Richiamando le direttive comunitarie in materia di IVA (direttiva 77/388/Cee e direttiva 2006/112/Ce) e i principi espressi nella **giurisprudenza unionale** (causa [C-174/14](#)), la Cassazione esclude, in primo luogo, che il perimetro soggettivo dell'esenzione IVA di cui all'[art. 10](#) n. 27-ter del DPR 633/72 possa essere delineato in base alle definizioni contenute nella normativa in materia di appalti pubblici (direttiva 2004/18/Ue e [art. 3](#) comma 26 del DLgs. 163/2006), stante la diversa *ratio* di queste ultime disposizioni rispetto a quelle in materia

di IVA (le prime volte ad ampliare le garanzie che devono presiedere alla contrattazione pubblica e le seconde da interpretare restrittivamente).

In secondo luogo, viene osservato che le società in argomento **non** rientrano tra gli **organismi di diritto pubblico** ai fini della normativa IVA in quanto:

- costituiscono persone giuridiche terze rispetto agli enti pubblici che ne hanno la partecipazione totale;
- operano in regime di diritto privato e non sono titolari di prerogative pubbliche.

Piuttosto, esse possono considerarsi quali "**enti aventi finalità di assistenza sociale**" sulla base di quanto concretamente appurato dai giudici di secondo grado, secondo cui le società avrebbero le caratteristiche di ente con carattere sociale prevalente, non caratterizzato dalla sistematica ricerca del profitto. Secondo un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, infatti, il riconoscimento delle finalità assistenziali dell'ente ai fini dell'esenzione IVA ex [art. 10](#) n. 27-ter del DPR 633/72 può essere rimesso al giudice del caso concreto, non essendo previsto un procedimento formale al riguardo.

Viene, inoltre, ribadito che la suddetta qualificazione non è incompatibile con la **natura societaria** dell'ente, caratterizzata dal fine ontologico di **lucro** (Corte di Giustizia Ue, causa [C-498/03](#); Cass. nn. [12491/2019](#) e [34612/2019](#)).

Si discosta però da tale interpretazione la prassi dell'Agenzia delle Entrate. L'Amministrazione finanziaria, infatti, ha fornito una **lettura restrittiva** della norma, escludendo l'applicabilità dell'esenzione IVA in esame per le società (si veda, in particolare, ris. Agenzia delle Entrate n. [129/2006](#)). Recentemente, peraltro, tale interpretazione restrittiva sembra sia stata confermata dalla risposta a interpello n. [475](#) del 15 luglio 2021. Occorre premettere che il Codice del Terzo settore ha disposto la modifica dell'[art. 10](#) n. 27-ter del DPR 633/72, sostituendo il riferimento alle ONLUS con il riferimento agli enti del Terzo settore di natura non commerciale (modifica che però diverrà efficace solo a partire dal periodo d'imposta successivo al rilascio della necessaria autorizzazione Ue).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la suddetta modifica normativa ha evidenziato la volontà del legislatore di escludere dal novero dei soggetti che possono beneficiare dell'esenzione "tutti gli enti che hanno natura commerciale e di conseguenza anche le **imprese sociali** che per definizione sono enti di carattere commerciale".

Esclusi i termini di insinuazione per i crediti non contestati

Il curatore è tenuto a disconoscere espressamente il credito

/ Antonio NICOTRA

Con sentenza n. [34435](#), depositata ieri, la Cassazione ha ribadito il principio secondo cui i crediti prededucibili sorti nel corso della procedura fallimentare **"non contestati"** per collocazione e ammontare" ex [art. 111-bis](#) comma 1 del RD 267/42 – esclusi dall'accertamento secondo le modalità di cui al capo V del RD [267/42](#) – non devono essere insinuati nel termine di decadenza di cui all'[art. 101](#) commi 1 e 4 del RD 267/42 o quello di un anno dalle condizioni di partecipazione al passivo fallimentare.

Nel caso di specie, veniva rigettata la domanda "ultra-tardiva" di **insinuazione** del credito per TFR maturato, ex [art. 2120](#) c.c., dopo l'apertura del fallimento. In assenza di una specifica disciplina sui termini per l'insinuazione al passivo dei crediti maturati dopo il fallimento – anche in seguito all'abrogazione dell'[art. 111-bis](#) comma 2 del RD 267/42 – la giurisprudenza si è interrogata sulla possibilità che tale insinuazione avvenga o meno *sine die*.

Una prima tesi ha tentato di colmare il vuoto normativo facendo leva sulle **scansioni** del procedimento di cui al Capo V del Titolo II del RD [267/42](#); a sostegno si è anche invocata l'impronta acceleratoria del Codice della crisi e dell'insolvenza (cfr. l'[art. 208](#) del DLgs. 14/2019) in vigore dal 16 maggio 2022 (Cass. nn. [17594/2019](#), [19679/2015](#)).

Un'altra tesi, invece, ha escluso che l'insinuazione dei crediti sorti nel corso della procedura sia soggetta al termine di decadenza di cui all'[art. 101](#) commi 1 e 4 del RD 267/42 (Cass. nn. [20310/2018](#), [13461/2019](#), [1391/2019](#)).

Un terzo orientamento – ad oggi prevalente – riconosce uno **sbarramento temporale** per l'insinuazione di tali crediti.

L'insinuazione incontra il limite temporale di un anno dal verificarsi delle condizioni di partecipazione al passivo fallimentare o dalla maturazione del credito (cfr. Cass. nn. [12735/2021](#), [3872/2020](#), [28799/2019](#)).

Secondo quest'ultimo indirizzo – condiviso anche nella sentenza in commento – la non imputabilità del ritardo e la sopravvenienza del credito non sono situazioni sovrapponibili in modo perfetto.

Nell'ipotesi in cui il termine, al momento del sorgere del credito, non sia scaduto, residuerebbe per il creditore sopravvenuto un periodo di insinuazione più breve di quello a disposizione dei creditori preesistenti, ciò che potrebbe sollevare dubbi di **legittimità** costituzionale (ex [artt. 3](#) e [24](#) Cost.). L'applicazione dell'[art. 101](#) del RD 267/42 ai crediti sopravvenuti, quindi, introduce una decadenza non prevista dalla legge e una discriminazione per i creditori sopravvenuti, ancor più

marcata se si considera che i creditori anteriori, anche prima di entrare nella fase di tardività ex art. 101, dispongono di ampi margini temporali per la proposizione delle domande di insinuazione.

Peraltro, non è possibile impiegare il disposto dell'[art. 111-bis](#) del RD 267/42, ove è previsto che i crediti prededucibili sono accertati con le modalità di cui al capo V del RD [267/42](#), al fine di dare fondamento normativo all'art. 101, perché tale rinvio concerne **solo le modalità** di accertamento dei crediti.

Le esigenze di celerità e concentrazione del procedimento di verifica del passivo, invece, non giustificano l'applicazione dei termini di cui all'art. 101.

Tali esigenze, invece, devono trovare coordinamento con i principi costituzionali, garantiti anche al creditore sopravvenuto.

Per ricondurre i crediti sopravvenuti ad una posizione simile a quella degli altri creditori, si deve riconoscere un termine **annuale** per la presentazione delle domande, che decorre, in tutti i casi in cui il credito abbia maturato le condizioni di partecipazione al passivo dopo il deposito del decreto di esecutività, dal verificarsi di tali condizioni.

Per la Suprema Corte, i crediti prededucibili di cui al comma 1 dell'[art. 111-bis](#) del RD 267/42 "non contestati per collocazione e ammontare" non possono essere identificati in quelli che non sono stati oggetto di una specifica presa di posizione degli **organi** della procedura, occorrendo un *quid pluris*, ossia un contegno esplicito, o un comportamento incompatibile con l'intento di disconoscerli.

Se non ricorre tale ipotesi – come stabilito dal comma 4 dell'[art. 111-bis](#) – il curatore, munito di autorizzazione, può pagare i crediti **fuori dal riparto** se l'attivo è presumibilmente sufficiente a garantirne la soddisfazione.

Nel caso di specie, il credito per TFR, sorto in corso di procedura per effetto del licenziamento intimato dal curatore e quantificato nel CUD, non essendo contestato, non era soggetto, ai sensi dell'[art. 111-bis](#) comma 1, al procedimento di verifica (per la valenza probatoria del CUD, cfr. Cass. n. [10041/2017](#)).

La circostanza che nella predisposizione del riparto non si tenesse conto del credito per TFR, infatti, non poteva essere intesa come **contestazione** del credito. In ogni caso, anche assimilando la predetta esclusione ad una contestazione postuma, il termine annuale per la presentazione della domanda sarebbe decorso dalla comunicazione del provvedimento e, sotto tale profilo, la domanda risultava comunque tempestiva.

Nulla la revoca della contestazione con sanzioni non irrogate dopo le deduzioni

L'autotutela sostitutiva non può sanare tutte le illegittimità degli uffici

/ Alfio CISSELLO

Le sanzioni tributarie, come prevedono gli [artt. 16 e 17](#) del DLgs. 472/97, possono essere contestate mediante diverse modalità.

Laddove le sanzioni siano **non collegate** al tributo (omesse comunicazioni, tardivi versamenti, indebite compensazioni senza recupero del credito) occorre obbligatoriamente notificare l'atto di contestazione dell'[art. 16](#) del DLgs. 472/97.

In questo caso, il contribuente notificatario dell'atto può, alternativamente:

- ricorrere nel termine **decadenziale** dei sessanta giorni;
- definire le sanzioni al terzo dell'irrogato;
- presentare, entro il termine decadenziale dei sessanta giorni, **deduzioni difensive**.

Ove il contribuente si avvalga della facoltà di presentare deduzioni difensive, solo se queste vengono accolte permane il diritto di definire le sanzioni al terzo, dunque presentarle è tendenzialmente **un rischio** se si vuole definire evitando il ricorso.

Premesso ciò, se vengono presentate deduzioni e queste non vengono accolte in toto, "l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato **a pena di nullità** anche in ordine alle deduzioni medesime".

Può l'ente impositore, accortosi di non aver rispettato il termine dell'anno, revocare l'atto di contestazione in origine notificato riattivando, in sostanza dall'inizio la

procedura?

Evidentemente no, e ciò è stato confermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. [34264](#) depositata ieri, sebbene nel caso di specie non risulta che l'annullamento dell'originario atto di contestazione sia stato posto in essere per non aver rispettato il **menzionato termine dell'anno**.

Appare pleonastico rammentare che, così facendo, viene sanata la illegittimità procedurale degli uffici.

L'ente impositore, sotto pena di decadenza, deve notificare l'atto di irrogazione entro un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive, atto che come visto deve contenere una **motivazione rafforzata**.

L'anno è un termine decadenziale

I giudici, nella sentenza di ieri, hanno rammentato che, dal punto di vista tecnico, mediante il potere di autotutela non si può far rivivere l'atto originario, quindi l'originario atto di contestazione della sanzione a cui, per effetto delle deduzioni difensive, doveva seguire l'irrogazione.

Non è allora possibile l'annullamento dell'atto di contestazione seguito dalla revoca dell'annullamento.

Nel momento in cui ci sono le deduzioni difensive, esse non consentono all'ente creditore di mutare a suo piacimento la procedura **"tornando sui propri passi"**.

Difficile per il sindaco recuperare i compensi dalla società fallita

In caso di eccezione di inadempimento da parte del curatore ricade sul controllore l'onere di provare il corretto adempimento della prestazione

/ Maurizio MEOLI

In caso di fallimento della società, il sindaco potrebbe essere in grado di recuperare i compensi che non gli sono stati pagati solo se capace di provare il **corretto adempimento** dei propri obblighi di controllo. Ove, infatti, la curatela opponga alla domanda di insinuazione al passivo l'eccezione di inadempimento, viene a gravare sul sindaco stesso l'onere di dimostrare il diligente svolgimento della propria prestazione professionale.

Sono queste le indicazioni desumibili dalla lettura dell'ordinanza n. [34433](#) della Cassazione, depositata ieri.

Nel caso di specie, in seguito al fallimento di una spa, uno dei sindaci (o meglio, la moglie, quale "cessionaria" del credito) richiedeva l'insinuazione al passivo con privilegio, ex [art. 2751-bis](#) comma 1 n. 2 c.c., del credito corrispondente ai compensi spettanti per lo svolgimento dell'incarico. La curatela fallimentare formulava eccezione di inadempimento, ex [art. 1460](#) comma 1 c.c., contestando l'**inadeguato svolgimento** dei controlli nei confronti dell'attività degli amministratori (ai sensi del citato articolo del codice civile, infatti, "nei contratti con prestazioni corrispettive, ciascuno dei contraenti può rifiutarsi di adempiere la sua obbligazione, se l'altro non adempie o non offre di adempiere contemporaneamente la propria, salvo che termini diversi per l'adempimento siano stati stabiliti dalle parti o risultino dalla natura del contratto").

Il giudice delegato rigettava l'istanza di insinuazione al passivo che, però, veniva accolta dal Tribunale, il quale evidenziava come lo stesso giudice delegato, nell'affermare che la prestazione professionale del sindaco era stata *inutiliter data*, aveva implicitamente riconosciuto come la stessa fosse stata resa. Contro tale provvedimento ricorreva per Cassazione la curatela fallimentare, osservando, tra l'altro, come il Tribunale avesse fatto discendere la prova dell'esecuzione della prestazione da parte del sindaco (e del conseguente diritto al pagamento) dall'atecnico utilizzo da parte del giudice delegato della locuzione latina *inutiliter data*, la quale, invece, avrebbe dovuto essere interpretata nel senso di **inesatto adempimento**. Mancava, inoltre, la prova, da parte del sindaco, del corretto adempimento, emergendo esclusivamente la contestazione dell'accertamento della sua responsabilità in ragione della mera pendenza di un'azione sociale di responsabilità. La Suprema Corte reputa fondati i riassunti motivi del ricorso.

Si evidenzia, in primo luogo, come integri la nozione di

eccezione di inadempimento non solo la allegazione di una mancata esecuzione della prestazione contrattuale, ma anche la deduzione dell'inesatto adempimento della stessa (*cf.* Cass. n. [14986/2021](#) e Cass. n. [13685/2019](#)). A fronte di ciò, il Tribunale ometteva sostanzialmente di pronunciarsi sull'eccezione, limitandosi a valorizzare il profilo (peraltro, non contestato) della esecuzione della prestazione, ma senza esaminare il **reale oggetto della contestazione** della curatela, ovvero il non puntuale rispetto, da parte del sindaco, degli obblighi imposti dalla legge nel controllo dell'attività degli amministratori.

In ogni caso, è da considerare che, in tema di prova dell'inadempimento di una obbligazione, il creditore che agisca per la risoluzione contrattuale, per il risarcimento del danno o per l'adempimento deve soltanto **provare la fonte** (negoziale o legale) del suo diritto ed il relativo termine di scadenza, limitandosi alla mera allegazione della circostanza dell'inadempimento della controparte, mentre il debitore convenuto è gravato dell'onere della prova del fatto estintivo dell'altrui pretesa, costituito dall'avvenuto adempimento. Un identico criterio di ripartizione dell'onere della prova è da configurare anche nel caso in cui il debitore convenuto per l'adempimento, la risoluzione o il risarcimento del danno si avvalga dell'eccezione di inadempimento ex [art. 1460](#) c.c., risultando, in tal caso, invertiti i ruoli delle parti in lite: per cui il debitore "eccipiente" si limiterà ad allegare l'altrui inadempimento ed il creditore agente dovrà dimostrare il proprio adempimento.

Tali principi valgono anche nel caso in cui sia dedotto non l'inadempimento dell'obbligazione, ma il suo **inesatto adempimento**, essendo sufficiente per il creditore istante – o per il debitore che ha sollevato l'eccezione di inadempimento ex art. 1460 c.c. – la mera allegazione dell'inesattezza dell'adempimento, gravando ancora una volta sulla controparte l'onere di dimostrare l'avvenuto corretto adempimento (*cf.* Cass. n. [15659/2011](#) e Cass. SS.UU. n. [13533/2001](#)).

La decisione in commento ritiene che tali principi non siano stati adeguatamente applicati nel caso di specie, dove l'eccezione di inadempimento è stata ritenuta infondata nonostante l'assenza di prova circa il puntuale adempimento dei doveri imposti dalla legge in capo al sindaco.

Di conseguenza, la decisione contestata viene **cassata**, con rinvio al medesimo Tribunale, in diversa composizione, per un nuovo esame.

Assenza ingiustificata per mancanza del green pass da comunicare alla Cassa edile

Per evitare l'applicazione dell'istituto della retribuzione virtuale è necessario seguire le istruzioni della Cassa di competenza

/ Angela FUSCO

L'obbligo del possesso della certificazione verde COVID-19 ("green pass") per l'accesso ai luoghi di lavoro è stato introdotto, per il settore privato, dall'[art. 3](#) del DL 127/2021 con decorrenza dal **15 ottobre 2021** e fino al 31 dicembre 2021 (termine dello stato di emergenza). Tale obbligo opera, pertanto, anche per le **imprese edili**.

Nel rispetto della procedura di controllo sul possesso del green pass, che i datori di lavoro hanno dovuto predisporre dal 15 ottobre, il lavoratore non in possesso della certificazione verde COVID-19 viene allontanato dal posto di lavoro e considerato **assente ingiustificato**.

Per evitare ogni contestazione, anche se non previsto dalla procedura di controllo, risulta opportuna la redazione di un **verbale** sulla verifica dell'assenza della certificazione verde da far controfirmare al lavoratore. In sostituzione del verbale è consigliabile inviare al dipendente una **comunicazione scritta**, tramite raccomandata con ricevuta di ritorno o via PEC se posseduta dal lavoratore, nella quale riportare la data della verifica, l'assenza della certificazione verde e lo status di assente ingiustificato fino alla presentazione del green pass, senza diritto alla retribuzione né ad altro compenso o emolumento comunque denominato (approfondimento Fondazione Studi Consulenti del lavoro [28 ottobre 2021](#)).

La procedura disciplinare resta possibile nei confronti dei lavoratori che, privi del green pass, **accedano** comunque ai luoghi di lavoro (in tali casi, per i lavoratori, è prevista una sanzione amministrativa da 600 a 1.500 euro, ai sensi del comma 9 dell'[art. 9-septies](#) del DL 52/2021).

La comunicazione scritta al lavoratore, obbligatoria solo nei casi di sospensione nelle aziende con meno di 15 dipendenti, risulta sempre necessaria nel settore edile per le ore di assenza ingiustificata degli operai, al fine di documentare le ore non lavorate ed evitare così l'applicazione dell'istituto della c.d. "**retribuzione virtuale**", previsto dall'[art. 29](#) comma 1 del DL 244/95.

La norma prevede il calcolo della contribuzione previdenziale e assistenziale dell'operaio edile su una retribuzione imponibile commisurata a un numero di ore settimanali **non inferiore** all'orario di lavoro normale stabilito dai CCNL stipulati dalle organizzazioni sindacali più rappresentative su base nazionale e dai relativi contratti integrativi territoriali.

Sono considerate valide le sole assenze o sospensioni indennizzate e previste dalla **legge** e dalla **contratta-**

zione collettiva (DM [16 dicembre 1996](#) e circ. INPS n. [269/1995](#)). Tra queste, rientra l'**assenza ingiustificata** con perdita della retribuzione e la sospensione dal lavoro e dalla retribuzione, derivanti da provvedimenti disciplinari comminati secondo le procedure di legge e della contrattazione collettiva.

La verifica del rispetto di tali disposizioni normative viene effettuata dalle Casse edili tramite la **denuncia telematica mensile** MUT. In fase di compilazione e invio della denuncia, in base alla tipologia di ore non lavorate, le aziende devono allegare la specifica documentazione richiesta per giustificare le assenze.

Normalmente, per le assenze ingiustificate viene richiesta la copia della documentazione relativa alla sanzione disciplinare. Nel caso dell'assenza ingiustificata per mancato possesso del green pass, per espressa disposizione normativa, il procedimento disciplinare non è previsto, quindi si pone il problema di quale sia la **documentazione da allegare** al MUT.

Le Casse edili inoltre sono Enti provinciali e possono prevedere disposizioni diverse. Ad esempio, la Cassa edile di Milano ha comunicato che, a partire dalla denuncia relativa al mese di ottobre, le ore di assenza ingiustificata per mancato possesso del green pass devono essere inserite all'interno del campo "**Altre ore di assenza**" e che fino a un massimo di 62 ore annue di assenza non sarà necessario allegare documentazione. Oltre tale limite, alla denuncia dovrà essere allegata la copia del Libro unico del lavoro.

Diversamente, la Cassa edile di Roma ha indicato che tali ore vengano riportate nel campo denominato "**Ore_PermNonRetr**" allegando, quando richiesto, la copia della comunicazione inviata al lavoratore completa della ricevuta della raccomandata A/R.

In ogni caso, laddove la documentazione richiesta non fosse allegata, le Casse edili considererebbero tali ore anomale e invierebbero via PEC alle aziende una **richiesta di chiarimenti** sulle ore denunciate. Entro il termine indicato nella richiesta le aziende dovranno inviare la documentazione giustificativa per le ore. Se alla richiesta non viene dato seguito, oppure la documentazione inviata non risulta idonea, per le ore non giustificate l'impresa sarà tenuta a versare i relativi **accantonamenti** e **contributi** alla Cassa edile. In caso di mancata regolarizzazione, l'azienda risulterebbe irregolare alla B.N.I. (Banca nazionale irregolarità), con le conseguenti criticità in caso di richiesta di DURC.

Settore commercio con nuove regole per le Tariffe INAIL

Il grande gruppo 0 delle nuove tariffe riferito a commercio, servizi e attività varie ha subito forti modifiche con l'introduzione delle nuove tariffe INAIL

/ Fabrizio VAZIO

Con le nuove tariffe INAIL approvate con DM 27 febbraio 2019, il grande **gruppo 0** è fra quelli che hanno subito maggiori modificazioni. Su di esse si sono soffermate le nuove istruzioni tecniche diffuse dall'Istituto assicurativo con la circolare n. [28/2021](#) (si veda "[Ritorno INAIL con oscillazione del tasso per il datore responsabile di infortunio](#)" del 10 novembre 2021).

In *primis*, vi è la grande innovazione relativa al commercio: non esiste più la suddivisione fra **ingrosso** e minuto, mentre vi sono due voci distinte a seconda della presenza o meno di attrezzature motorizzate per la movimentazione della merce (voci 0111 e 0116). Sono poi state introdotte numerose nuove voci di tariffa relative agli ipermercati e supermercati (0113), ai grandi magazzini (0114) e alle ferramenta (0119).

Si tratta di voci create per limitare la parcellizzazione tariffaria che, nel caso dei supermercati, era particolarmente rilevante con riferimento ad esempio alla macelleria, alla gastronomia e alla panetteria, che erano riconducibili a voci di tariffa specifiche; ora, invece, la voce prevede espressamente che siano "comprese le eventuali lavorazioni effettuate sui prodotti venduti, ad es. i servizi di preparazione e cottura dei prodotti alimentari". Occorre tuttavia fare attenzione, in quanto le FAQ emanate dall'INAIL dispongono che siano previste **dimensioni minime** per gli esercizi commerciali per essere definiti supermercati (2.500 mq con un reparto alimentare pari o superiore a 400 mq): ove determinati esercizi non li raggiungano, la classificazione a un'unica voce di tariffa non potrà essere applicata.

Un'altra importante modificazione afferisce alla **voce 0722** che non riguarda più coloro che utilizzano il registratore di cassa nell'ambito di un'attività di vendita, attività assorbita dalle voci 0111 e 0116 che prevedono, tra l'altro, che siano ricomprese nella classificazione "l'eventuale confezionamento, le operazioni di rifornimento e magazzinaggio, il servizio di consegna ai clienti, le operazioni di cassa".

Importante innovazione nel grande gruppo 0 è poi quella relativa alle **pulizie**: scompare la suddivisione tra piccole e grandi pulizie che causava grandi difficoltà in fase classificativa, ma occorre prestare attenzione all'inquadramento. Infatti, le pulizie industriali nei settori Industria e Artigianato sono classificate alla vo-

ce 3600 mentre nel settore Terziario è stata introdotta a tal fine la voce 0424, unitamente anche alla voce 0425 per la pulitura di pareti esterne di edifici.

Ulteriore attenzione all'inquadramento va fatto nel caso delle pasticcerie: nel settore Terziario, esse sono state previste nell'ambito della ristorazione, (sottogruppo 0210) mentre nei settori Industria e Artigianato la previsione tariffaria va alla voce 1444, tra l'altro differentemente da ciò che era previsto in precedenza (voce 1460).

È dunque evidente che occorre prestare grande attenzione, perché ove le pasticcerie siano negozi di vendita e abbiano quindi inquadramento al **settore Terziario** non solo vi è la classificazione al grande gruppo 0, ma vi sono anche diversi soggetti assicurati e diverse modalità di quantificazione del premio.

Infatti, nel settore Terziario il titolare di una ditta individuale non è assicurato mentre, ove la pasticceria sia artigiana, il titolare è regolarmente tutelato. Nel settore Artigianato, peraltro, titolari, soci e collaboratori familiari versano un **premio fisso** per classe di rischio, mentre i soci assicurati nei settori Terziario e Industria versano premio ordinario "a tasso".

Grande importanza per i datori di lavoro ha la classificazione relativa agli stage. Infatti, se il soggetto assicurante è un'azienda, il tirocinio è classificato alla voce di tariffa corrispondente alla lavorazione aziendale svolta dal tirocinante, sia per le attività pratiche sia per quelle teoriche, mentre per gli allievi di corsi di istruzione e **formazione professionale** gestiti da un ente di istruzione sono previsti appositi riferimenti tariffari, peraltro differenziati a seconda della gestione di pertinenza.

Quanto alla gestione del ciclo dei rifiuti, gli allegati alla circolare INAIL n. [28/2021](#) evidenziano le **diverse classificazioni** a seconda delle tipologie dei rifiuti.

Infine, sono da ricordare le modificazioni afferenti la voce 0723 applicabile al personale tecnico che effettua accessi presso i reparti produttivi, nonché la nuova classificazione afferente alle attività dei centri di elaborazione dati e di coloro che realizzano software e siti web; è stata infatti istituita la voce 0726, che comprende anche l'assistenza su software nonché quella hardware purché eseguita congiuntamente.

Il 19 novembre il webinar “Diritto, impresa e nuove tecnologie”

/ REDAZIONE

Conservazione dei dati personali e cyber-sicurezza, smart working e controlli a distanza, Registro dei titolari effettivi e fatturazione elettronica. Sono questi alcuni degli argomenti della conferenza on line dal titolo **“Diritto, impresa e nuove tecnologie. Dati personali e non”**, in programma venerdì 19 novembre, a partire dalle ore 10.

Ad organizzarla l'ICT dottori commercialisti, associazione che riunisce professionisti esperti in *information & communication technology*, nata da uno specifico gruppo di lavoro in seno all'ODCEC di Torino. L'evento, messo in piedi proprio con la collaborazione dell'Ordine piemontese, sarà coordinato dalla Presidente dell'associazione Paola Zambon, il cui obiettivo è quello di “aggiornare i professionisti su tutte le novità che impattano sulla vita delle imprese, in particolare le PMI”.

A partire dagli adempimenti di breve scadenza, come **“cookie o cloud**, ma anche il metaverso, che secondo molti è il futuro di internet, passando per la conservazione dei dati. Cercheremo di suggerire quali siano le migliori misure da adottare, perché oggi non c'è nessuna impresa che possa funzionare senza il corretto utilizzo dei dati”.

Dopo l'introduzione della stessa Zambon e i saluti del Rettore del Politecnico di Torino, Guido Saracco, si seguiranno una serie di relazioni affidate, tra gli altri, agli esponenti dell'Autorità garante della *privacy*, della Guardia di Finanza e dell'Ispettorato del lavoro.

“Spesso – aggiunge Zambon – gli impegni di studio non consentono ai professionisti di aggiornarsi su tutte le tematiche di loro interesse. Il nostro auspicio è

che seguendo questo evento ci si possa informare sui principali **trend di mercato** in materia di tecnologie e sugli ultimi indirizzi normativi riguardanti argomenti molto vicini all'attività professionale. Penso, ad esempio, alla gestione del proprio sito internet e ai cambiamenti in materia di cookie, a cui ci si dovrà uniformare entro il prossimo 31 dicembre”.

Se, al mattino, l'attenzione sarà rivolta principalmente agli adempimenti in materia di *privacy*, al pomeriggio il focus si sposterà sulle **novità tributarie** per imprese e professionisti. “Le relazioni della prima parte della giornata – spiega Zambon – sono rivolte a tutti i professionisti (l'evento è accreditato, ai fini della formazione, anche dagli Ordini di avvocati e ingegneri, ndr), mentre quelle del pomeriggio sono maggiormente dedicate ai colleghi commercialisti”.

Ecco perché ci sarà un approfondimento, oltreché sulle ultime novità tributarie, anche sul Codice della Crisi d'impresa e le misure introdotte dal DL [118/2021](#). “La nostra associazione – continua la Presidente Zambon – racchiude altre professioni ma nasce per evidenziare la **competenza** e la professionalità del commercialista. Per questo, abbiamo ritenuto opportuno trattare anche l'argomento della crisi d'impresa, ambito in cui i commercialisti ricoprono ruoli centrali”.

Al termine delle relazioni, seguirà un **dibattito** sulle tematiche tributarie, coordinato da Walter Rotondaro e Rossella Muià, dottori commercialisti in Torino e componenti dell'Associazione ICT. La partecipazione all'evento, aperto anche ai non iscritti all'albo, è gratuita nei limiti dei posti disponibili su prenotazione con le modalità indicate sul sito dell'Associazione.

Da domani sistema "CIGSonline" integrato con PagoPA

Con una notizia pubblicata sul proprio sito internet, il Ministero del Lavoro ha informato che da domani, mercoledì 17 novembre, il sistema CIGSonline aggiornerà il sistema di pagamento della **marca da bollo**: dalle 9:00 non sarà più possibile assolvere al pagamento tramite titolo cartaceo, ma l'unico strumento di pagamento riconosciuto sarà disponibile attraverso la modalità PagoPA e attivabile esclusivamente all'interno dell'applicativo. Soltanto al termine positivo della procedura di pagamento, sarà possibile inoltrare l'istanza CIGS. Il Ministero informa inoltre, sul fronte operativo, tutte le istanze non inoltrate alla data di mercoledì 17 novembre, alle 9:00, potranno concludere la fase di preparazione e il succes-

sivo invio solo una volta eseguito il pagamento della marca da bollo tramite PagoPA. La stessa modalità dovrà essere utilizzata anche nei casi in cui sia provveduto a salvare l'istanza firmata digitalmente, con marca da **bollo cartacea**, ma non ancora inoltrata.

Sempre a partire da domani, 17 novembre, infine, non sarà più possibile inoltrare le istanze utilizzando la modalità cartacea.

Infine, viene specificato che per consentire lo svolgimento delle attività tecniche necessarie all'aggiornamento, la procedura CIGSonline non sarà disponibile nella **fascia oraria** dalle 9:00 alle 11:00 del 17 novembre 2021.

Riaperto il canale per comunicare le opzioni per le detrazioni edilizie

Con un breve comunicato, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto ieri che è stato riaperto il canale per trasmettere le **comunicazioni** delle **opzioni** di cessione o sconto in fattura relative ai bonus edilizi. La temporanea chiusura si è resa necessaria per adeguare la piattaforma informatica alle modifiche introdotte dal DL 157/2021 (si veda "[Tutte le comunicazioni di](#)

[opzione per le detrazioni edilizie con visto di conformità](#)" del 13 novembre).

Sempre ieri, sono poi state pubblicate le versioni aggiornate dei **software di compilazione e di controllo** per le comunicazioni delle opzioni per interventi edilizi e superbonus.

Rileva l'intero periodo di imposta per il calcolo del reddito totale dei familiari fiscalmente a carico

Con la sentenza n. [34186](#) depositata ieri, la Corte di Cassazione ha ribadito che, affinché un contribuente possa beneficiare delle detrazioni di imposta per **familiari a carico** previste dall'[art. 12](#) del TUIR, l'orizzonte temporale per il calcolo del reddito complessivo dei familiari è l'intero periodo di imposta, considerando irrilevante il momento in cui tale reddito viene prodotto.

Ai sensi dell'[art. 12](#) del TUIR, ai contribuenti spettano determinate detrazioni dall'IRPEF lorda per i familiari fiscalmente a carico; per poter essere considerati tali, il reddito complessivo percepito non deve essere superiore a **2.840,51 euro** (oppure a 4.000 euro dal 1° gennaio 2019 per i figli di età non superiore a 24 anni). La sentenza in esame ribadisce (come già

evidenziato nella circ. 16 marzo 2007 n. [15](#) dell'Agenzia delle Entrate) che tale soglia di reddito deve essere computata in relazione all'**intero periodo di imposta**.

Anche se il reddito del familiare nel cui interesse è stata sostenuta la spesa, nel momento di sostenimento della stessa, fosse tale da comportare l'esonero dalla presentazione della dichiarazione dei redditi percepiti e da non consentire l'auto-sufficienza economica del familiare, se nell'arco del medesimo periodo di imposta la soglia viene **superata**, il contribuente non può beneficiare delle detrazioni IRPEF per familiari a carico, né fruire delle detrazioni previste per le spese sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico.

Opzione pensione di vecchiaia o retribuzione per i sanitari anti COVID-19 in quiescenza

Con la circ. n. [172/2021](#), pubblicata ieri, l'INPS è intervenuto in merito alle disposizioni [ex art. 34](#) del DL 73/2021 (DL "Sostegni bis"), che ha modificato la disciplina transitoria relativa agli incarichi retribuiti conferiti dalle aziende socio-sanitarie al **personale sanitario** collocato in quiescenza, per far fronte alle esigenze straordinarie e urgenti derivanti dalla diffusione del COVID-19.

In particolare, il comma 8 del citato art. 34 consente, per gli incarichi conferiti ai sensi dell'[art. 3-bis](#) del DL 2/2021, la possibilità per il sanitario di **optare** per il mantenimento del trat-

tamento pensionistico già in godimento oppure per l'erogazione della retribuzione connessa al predetto incarico.

Pertanto, precisa l'INPS, laddove sia stato già conferito un incarico a decorrere dal **13 marzo 2021** (entrata in vigore della legge di conversione del DL [2/2021](#)) i cui effetti hanno comportato la sospensione della pensione di vecchiaia, le aziende sanitarie sono tenute ad inviare tramite PEC alle competenti Sedi INPS, l'integrazione del contratto di lavoro dal quale risulti la volontà dell'interessato in merito alla scelta tra pensione di vecchiaia o retribuzione, con l'indicazione della

relativa decorrenza, che non può essere anteriore al 26 maggio 2021 (entrata in vigore del DL 73/2021).

Nel caso in cui risulti l'opzione per il mantenimento della pensione, detto trattamento verrà **ripristinato** a decorrere dal mese successivo a quello durante il quale il pensionato ha percepito la retribuzione. Diversamente, la pensione continua ad essere sospesa per tutta la durata dell'incarico.

Invece, il comma 9 dell'[art. 34](#) del DL 73/2021 chiarisce, con un'interpretazione autentica, che continua a trovare applicazione fino al 31 dicembre 2021 la **cumulabilità** tra pensione "Quota 100" e i redditi derivanti da incarichi da lavoro autonomo conferiti ai sensi dell'[art. 2-bis](#) del DL 18/2020 ai medici, veterinari e sanitari in quiescenza.

Registro proporzionale sul concordato con terzo assuntore anche senza trasferimento di beni

La Cassazione, con l'ordinanza n. [34249](#), pubblicata ieri, ha ribadito che il decreto di omologazione del concordato fallimentare con intervento di terzo assuntore sconta l'imposta di registro in misura proporzionale, ai sensi dell'art. 8 lett. a) della Tariffa, Parte I, allegata al DPR [131/86](#) (relativo agli atti dell'autorità giudiziaria recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili o su unità da diporto ovvero su altri beni e diritti), in ragione degli effetti immediatamente **traslativi** del provvedimento con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, mentre non trova applicazione l'art. 8 comma 1 lett. g) della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#), che prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa per il provvedimento di omologa (di recente, Cass. 6 maggio 2021 n. [11925](#)).

Detta conclusione non muta nel caso in cui il concordato fallimentare non preveda, come nel caso di specie, alcun trasferimento di beni mobili o immobili a favore del terzo assuntore, consistendo le **attività** trasferite in "liquidità disponibile

del Fallimento", "crediti nei confronti dell'Erario", crediti derivanti da "azioni giudiziali" pendenti e le passività accollate in debiti fallimentari: l'imposta di registro in misura proporzionale deve essere applicata al concordato fallimentare con terzo assuntore anche in assenza di trasferimento di beni mobili o immobili, dovendo tenersi conto degli effetti dell'atto ([art. 20](#) del DPR 131/86), per cui, se la massa attiva comprende soltanto crediti, si deve applicare l'aliquota prevista per la cessione dei crediti (0,50% ex art. 6 della Tariffa, parte I, allegata al DPR [131/86](#)).

La base imponibile dell'imposta è data dal valore dei beni e dei diritti fallimentari trasferiti, con esclusione del contestuale **accollo** dei debiti collegato alla cessione dei beni fallimentari, secondo quanto disposto dall'[art. 21](#) comma 3 DPR 131/86, alla cui stregua "non sono soggetti ad imposta gli accoli di debiti ed oneri collegati e contestuali ad altre disposizioni".

Di comodo la società che affitta a parte correlata con canone non congruo

Non assume rilevanza, ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative di cui all'[art. 30](#) della L. 724/94, la clausola di **immodificabilità** del canone di locazione nell'ambito di un contratto di affitto d'azienda stipulato tra parti correlate. Lo ha stabilito la Cassazione con la sentenza n. [34232](#) di ieri, 15 novembre 2021.

Nel caso di specie, la Suprema Corte accoglie il ricorso dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della C.T. Reg. che, pur facendo riferimento a un contratto di locazione contenente la clausola di immodificabilità unilaterale del contratto di affitto, non ha spiegato le ragioni per cui quel canone rispondeva a **specifiche esigenze di mercato** locale stagionale.

Per l'Agenzia, la determinazione del canone di locazione era stata influenzata non dalle condizioni di mercato e dalla libera concorrenza, ma esclusivamente dagli **interessi convergenti** delle parti in causa, posto che la società affittuaria era socia dell'affittante e uno dei soci della società affittuaria era anche legale rappresentante dell'affittante.

Era poi emersa la circostanza per cui, per un altro lotto dello

stesso complesso alberghiero, affittato alla stessa società affittuaria da un altro proprietario, era stato concordato, per lo stesso periodo e per la stessa durata contrattuale, un canone annuo di **maggiore importo**.

Secondo la Cassazione, il giudice di appello si è limitato ad affermare in modo **apodittico** che la società avrebbe dimostrato che svolgeva una "effettiva attività economica"; inoltre, i giudici di merito ponevano un generico riferimento a un "regolare" contratto di locazione, in cui era presente la clausola di immodificabilità unilaterale del canone di affitto, senza esaminare in alcun modo il rapporto esistente fra le compagini societarie.

Diversamente, trattandosi di società a **parti correlate**, l'immodificabilità unilaterale del canone, secondo la Cassazione, perde rilevanza. Né era stata esaminata dalla C.T. Reg. la circostanza per cui in relazione a un altro immobile dello stesso lotto, per lo stesso periodo e la stessa durata temporale, fosse stato previsto un canone di molto superiore a quello di cui al rapporto contrattuale tra le due parti correlate.

E!

Possibile la selezione massiva dei lavoratori nel servizio "Greenpass50+"

Con il messaggio n. [3948](#) pubblicato ieri, l'INPS ha comunicato la disponibilità, a decorrere dal **15 novembre 2021**, di un'ulteriore nuova funzionalità nel servizio "Greenpass50+".

Tale nuova funzione prevede, attraverso il caricamento di un file in formato *.CSV contenente i codici fiscali dei dipendenti di un'azienda, di **selezionare** in modo massivo i lavoratori per i quali occorre verificare il possesso del green pass che siano effettivamente in servizio, con esclusione dei lavoratori assenti e di quelli in smart working.

La verifica dei soggetti così selezionati avverrà con le medesime modalità e nelle stesse condizioni di cui al precedente messaggio INPS n. [3589/2021](#), fermo restando la loro presenza nei flussi UniEmens-POSAGRI-ListaPosPA dell'azienda.

Con il messaggio n. [3768/2021](#) era invece stata comunicata la disponibilità, dal 4 novembre, della funzionalità che avrebbe permesso di **assegnare** a ciascun verificatore i codici fiscali dei dipendenti dell'azienda da controllare con l'inserimento dei singoli codici fiscali dei dipendenti o massivamente.